*Francisco Javier Sánchez Gallardo**

LA REFORMA TRIBUTARIA EN BRASIL: SITUACIÓN Y PERSPECTIVAS A JULIO DE 2023

En el artículo se tratan las dos principales reformas que afectan a la tributación brasileña: la nueva regulación sobre precios de transferencia y la reforma de la imposición sobre el consumo.

El nuevo régimen para las operaciones entre entidades vinculadas en el impuesto sobre sociedades, también conocido como de precios de transferencia, supone el alineamiento de Brasil con las prácticas internacionales sobre la materia, en particular de la OCDE, a las que también se adapta España. Esta nueva normativa, en vigor a partir del 1 de enero de 2024, supondrá una mejora para las empresas españolas con inversiones en Brasil, al aplicarse en ambos países dos normativas similares.

La segunda modificación afecta a la imposición sobre el consumo, constituida en Brasil por diversos tributos. La reforma, todavía en discusión, implica su sustitución por un IVA dual y un impuesto selectivo.

El IVA se configura como dual para dividir su recaudación entre los estados y municipios, por una parte, y la Unión por otra, estando previsto que su gestión se realice por separado. Las demás características del tributo son coincidentes con las del IVA en España, basado en una base de tributación amplia, un derecho general a la deducción y una atribución de las operaciones a la jurisdicción de destino.

El impuesto selectivo será equivalente a los impuestos especiales en España, aplicados a bienes específicos para desincentivar su consumo. Está por definir cuáles serán los productos gravados en Brasil con este tributo.

Palabras clave: precios de transferencia, impuestos, tributos, IVA, consumo.
Clasificación JEL: E20, F23, H25.

1. Consideraciones generales

Uno de los temas recurrentes en la política económica brasileña de las últimas décadas es la reforma tributaria, recurrencia que se explica por las notorias diferencias existentes en este ámbito entre Brasil y el resto de los países de la OCDE, organización de la que este país quiere formar parte y a cuya integración ya ha sido formalmente invitado.

Las diferencias apuntadas en el párrafo anterior pueden plantearse tanto desde el ▷

* Consejero de Hacienda de la Embajada de España en Brasil.
Versión de agosto de 2023 actualizada en diciembre de 2023.
https://doi.org/10.32796/bice.2023.3164.7675

punto de vista de la distribución del esfuerzo tributario entre la imposición directa y la indirecta como desde una perspectiva más técnica, centrada en la configuración misma de las diversas figuras tributarias existentes en este país.

Las iniciativas que comentaremos en este artículo se centran en el segundo de estos aspectos, ya que el primero, que exigiría un reequilibrio en el reparto entre impuestos directos e indirectos, no deja de ser, en el momento en que se escriben estas páginas, un proyecto que no pasa de una declaración de intenciones.

De este modo, las dos modificaciones que explicaremos son el nuevo régimen de precios de transferencia, ya aprobado y de entrada en vigor el próximo 1 de enero de 2024, y la reforma de la imposición sobre el consumo, programada para el inicio de su aplicación efectiva a partir de 2027.

2. La reforma del régimen de precios de transferencia en Brasil

La revisión del régimen sobre valoración de las operaciones realizadas entre entidades vinculadas, más comúnmente conocido como de «precios de transferencia», se aprobó definitivamente el pasado 14 de junio de 2023, por medio de la Ley 14.596.

Esta ley ha supuesto la convalidación de la Medida Provisional (disposición equivalente a un real decreto ley en España) 1152/2022, aprobada el pasado 28 de diciembre.

La nueva normativa es el resultado de los trabajos realizados durante los últimos años por las autoridades fiscales brasileñas, Receita Federal do Brasil, junto con la OCDE en el contexto de la previsible entrada de Brasil en esta organización, antes mencionado. Dichos trabajos se concretaron en la publicación en el año 2019 de *Preços de transferencia no Brasil, Convergência para o padrâo da OCDE*, obra elaborada conjuntamente por la Receita Federal y la OCDE.

Esta nueva regulación sobre precios de transferencia tiene como objetivo fundamental el alineamiento de Brasil con los estándares internacionales, a partir de la constatación de que las diferencias existentes entre la normativa brasileña de la cuestión y las prácticas más comunes en el contexto internacional resultaban altamente perjudiciales tanto desde el punto de vista de la recaudación como desde la perspectiva de la integración de Brasil en la OCDE, así como en lo relativo a la generación de un adecuado entorno de negocios, con la mejor inserción posible del país en las cadenas globales de valor.

Además de la mejor integración de Brasil con los estándares internacionales sobre tributación de los grupos multinacionales, esta nueva regulación contribuirá a la minimización de las situaciones de doble imposición y de doble no imposición, adoptándose de forma decidida el principio de la libre competencia para la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas.

Las nuevas reglas de valoración serán de aplicación obligatoria a partir del 1 de enero de 2024; no obstante, las empresas que así lo decidan pueden aplicarlas ya desde el 1 de enero de 2023.

Los elementos en los que se puede estructurar la nueva legislación aplicable son los que se describen a continuación.

2.1. Principio general

El principio general que se viene a consagrar para las operaciones entre entidades vinculadas es el de la libre competencia, que se aplicará a todas las operaciones vinculadas, las cuales, por tanto, habrán de valorarse en ▷

los mismos términos y condiciones de transacciones comparables realizadas entre partes no relacionadas o independientes.

Se trata, pues, del mismo principio que el artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del impuesto sobre sociedades, establece en España.

2.2. Ámbito objetivo

Las nuevas reglas de valoración tienen mayor alcance que las previas, limitadas a determinadas tipologías de operaciones, y se aplican a todas las transacciones comerciales y financieras entre empresas vinculadas. Es un modelo equivalente al español, donde no hay exclusiones u omisiones en lo que se refiere a las operaciones que deben valorarse conforme al principio de la libre competencia.

Las reglas también se aplican a las operaciones con entidades no vinculadas si la parte no vinculada reside o tiene su domicilio en un país que no grava la renta, la grava a un tipo impositivo inferior al 17 % o es beneficiaria de un régimen fiscal privilegiado.

2.3. Perímetro subjetivo

Las que habrán de considerarse como partes vinculadas se definen conforme al principio de libre competencia, alcanzando también a las partes cuya influencia directa o indirecta pueda afectar los precios de las operaciones.

Enunciado el principio general, se añade una serie de supuestos en los que, en particular, se entenderá que hay vinculación entre las partes, configurando así un concepto abierto, que admite la consideración de vinculación también en otros casos, que no se señalan.

Se aprecia en este punto una diferencia significativa con lo dispuesto en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que señala una relación cerrada de entidades que han de calificarse como vinculadas.

2.4. Operaciones vinculadas y análisis de comparabilidad

Las operaciones vinculadas se delimitan con base en un análisis de los hechos y circunstancias de la transacción y las evidencias disponibles sobre la conducta real de las partes, buscando identificar las relaciones comerciales y financieras entre partes vinculadas y sus características económicas.

Para ello, se atiende a los términos contractuales de las operaciones, funciones, activos, riesgos, características específicas de los bienes, derechos o servicios involucrados, circunstancias económicas de las partes y del mercado, estrategias comerciales y otras circunstancias que se consideren económicamente relevantes, elementos todos ellos que se recogen expresamente en la norma.

Los criterios que se acaban de enunciar responden, como el conjunto de la iniciativa, a los estándares internacionales sobre la materia, seguidos igualmente en la regulación española al respecto.

2.5. Métodos de valoración

Los métodos de valoración que se adoptan son los siguientes:

– El precio independiente comparable —equivalente al del precio libre comparable en España—, que contrasta ▷

transacciones realizadas entre partes no vinculadas.

- El precio de reventa menos un margen —precio de reventa corregido en España—, que compara los márgenes aplicados a las reventas, eliminando el margen fijo antes existente en la normativa brasileña.
- El método del coste más beneficio —equivalente al de nuestro coste incrementado—, que se basa en los costes de las operaciones, a los que se añade un margen adicional.
- El método del margen neto transaccional —que corresponde al método del margen neto operacional en España—, que consiste en comparar el margen neto de la operación controlada con el margen neto de transacciones comparables realizadas entre partes no vinculadas, ambos calculados con base en el indicador de utilidad adecuado.
- El método del reparto del beneficio —distribución del resultado—, que consiste en dividir las ganancias o pérdidas, o parte de ellas, de una operación controlada de acuerdo con lo que se establecería entre partes no relacionadas en una transacción comparable, considerando las contribuciones relevantes con base en las funciones, activos y riesgos correspondientes por las partes involucradas en la transacción.

Se admite, igualmente, la utilización de otros métodos, para lo cual la Receita Federal do Brasil regulará la posibilidad de combinar métodos y utilizar metodologías alternativas para garantizar la correcta aplicación del principio de libre competencia.

No existe una prelación entre métodos, debiendo optarse por el que resulte más adecuado en función de las características de las operaciones evaluadas.

Como se observa, las metodologías que se señalan son, en lo sustancial, similares a las que establece el 18.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en España, coincidentes, por otra parte, con lo común en los países de nuestro entorno.

Adicionalmente, se contemplan otros elementos, como son:

- Para la valoración de *commodities*, que se definen expresamente en la norma, se excepcionan en cierto modo los métodos previamente existentes y se recomienda el empleo del método del precio libre comparable, con aplicación preferente de las cotizaciones existentes en los mercados oficiales.
- Se define el concepto de «parte probada», disponiéndose que en los casos en que la aplicación del método requiera la selección de una de las partes de la operación vinculada como probada, la parte seleccionada será aquella en relación con la cual el método pueda aplicarse más adecuadamente y sobre la que se disponga de datos más fiables.
- Se regulan igualmente los «rangos de comparables», estableciéndose que cuando la aplicación del método más apropiado lleve a un rango de observaciones de indicadores financieros de transacciones comparables entre partes no vinculadas, se utilizará el rango adecuado para determinar si los términos y condiciones de la transacción vinculada están en línea con las condiciones de libre competencia. ▷

2.6. Tipología de ajustes

Se definen los tipos de ajustes a realizar, distinguiendo entre el ajuste voluntario, que es el realizado por la persona jurídica al objeto de valorar las operaciones entre partes vinculadas conforme al principio de la libre competencia; el ajuste compensatorio, realizado con anterioridad a la finalización del año natural al objeto de ajustar el valor de la transacción de acuerdo con el principio de libre competencia, y el realizado por la autoridad fiscal si los ajustes voluntario y compensatorio no se han efectuado de acuerdo con el principio de la libre competencia.

2.7. Tratamiento de operaciones especiales

Se establece el tratamiento de ciertos supuestos específicos, que son los siguientes:

- Intangibles: que se incluyen expresamente entre las operaciones a las que ha de aplicarse esta metodología, independientemente de que puedan estar registrados como tales, legalmente protegidos o caracterizados o reconocidos como activos intangibles a efectos contables.
- Servicios intragrupo: también incluidos en la nueva normativa sobre la materia, por lo que se deben valorar en condiciones de libre competencia, siempre que proporcionen una expectativa razonable de valor económico o comercial a la otra parte de la operación vinculada, de modo que partes no relacionadas en circunstancias comparables estarían dispuestas a pagar por la actividad o realizarla por cuenta propia.
- Acuerdos de reparto de costes: que se caracterizan como aquellos en los que dos o más partes relacionadas acuerdan compartir las contribuciones y los riesgos relacionados con la adquisición, producción o desarrollo conjunto de servicios, intangibles o tangibles, debiendo valorarse con base en la proporción de beneficios que cada parte espera obtener en el acuerdo.
- Reestructuraciones empresariales: definidas como modificaciones en las relaciones comerciales o financieras entre partes vinculadas que tengan como resultado la transferencia de beneficios potenciales o de beneficios o pérdidas a cualquiera de las partes y que serían remuneradas si se realizaran entre partes no vinculadas.
- Operaciones financieras: que incluyen las más tradicionales operaciones de endeudamiento en general, así como las operaciones de tesorería y los contratos de seguros, debiendo también valorarse de acuerdo con el principio de plena competencia.

Con la única excepción de las últimas que se han mencionado (las operaciones financieras), se trata de situaciones que son objeto de disposiciones específicas igualmente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades en España, encaminadas también al respeto al principio de la libre competencia.

2.8. Documentación y sanciones

Se establece la obligación general, para los contribuyentes, de presentar la documentación en la que se recojan los ▷

elementos acreditativos del respeto al principio de la libre competencia y el contenido básico de la misma; no obstante, se remite a la regulación que se adopte por la Receita Federal do Brasil la forma en que se entregará o facilitará la documentación de soporte correspondiente.

Interesa destacar que, a diferencia de la regulación existente en España, en Brasil se obliga al suministro de esta información a las autoridades fiscales. En España es suficiente con mantenerla a disposición de las mismas, que podrán solicitarla en caso de que se desarrolle cualquier actuación de control sobre el contribuyente.

En caso de falta de documentos, podrán imponerse multas de 20.000 a 5.000.000 de reales (entre 4.000 y 1.000.000 de euros, teniendo en cuenta la actual cotización del real).

De igual modo, se establece que si la autoridad fiscal no está de acuerdo con los ajustes señalados por el contribuyente, podrá rectificarlos, con la debida atención a la forma y condiciones específicas, disponiéndose expresamente que este tipo de ajuste no será sancionable.

2.9. Disposiciones especiales

Las posibles medidas de simplificación, habitualmente conocidas como *safe harbours* (puertos seguros) y otras similares, se remiten a la regulación que habrá de adoptarse por la Receita Federal do Brasil.

Se prevé, igualmente, la posibilidad de realizar procedimientos de consulta sobre precios (acuerdo de precios anticipados o APA), para los que se prevé el pago de una tasa específica, cuantificada en 80.000 reales (unos 16.000 euros), así como la suscripción de procedimientos de mutuo acuerdo (MAP). Con excepción del establecimiento de la tasa específica que se ha indicado, se trata de posibilidades también recogidas en nuestro ordenamiento y comunes a los Estados de la OCDE.

2.10. Conclusión

La normativa adoptada supone un avance muy importante, como se dijo al principio, en el alineamiento de la normativa brasileña con los sistemas de precios de transferencia existentes en los países de la OCDE, como es el caso de España. Esto implica una clara evolución tanto por lo que corresponde a la entrada de Brasil en la OCDE como en lo atinente a la fiscalidad de los grupos españoles con presencia en Brasil, que deberán aplicar normativas relativamente similares en ambos países, con la facilidad que ello implica.

3. La reforma de la imposición sobre el consumo

3.1. Consideraciones generales

El segundo ámbito en el que se plantean modificaciones importantes en el sistema tributario brasileño es el de la imposición sobre el consumo.

Es importante destacar que la enmienda que se ha aprobado en este caso es estructural, por cuanto lo que se vislumbra es la implantación en Brasil de un sistema de imposición al consumo más en línea con los estándares internacionales, sustituyendo el vigente esquema de impuestos múltiples por un régimen de IVA que, sin perjuicio de las ▷

especificidades que se van a comentar a continuación, haga más fácil el respeto a los principios más comúnmente aceptados en el ámbito internacional a este respecto, en particular los de neutralidad y tributación en el lugar de destino.

Además de las dificultades técnicas y financieras que esta reforma supone, la misma se ha enfrentado a un problema adicional, que es la necesaria enmienda constitucional, ya que los tributos a sustituir, al igual que su atribución a la federación, estados o municipios, se contempla en la propia Constitución brasileña, por lo que es necesaria su modificación.

A tal efecto, se ha rescatado una propuesta presentada en el año 2019, sustanciándose sobre ella los trabajos en curso, desarrollados en sede parlamentaria.

Estos trabajos han culminado con la definitiva aprobación, el pasado 15 de diciembre de 2023, de la modificación de la Constitución brasileña para la implantación del IVA en Brasil. La implantación definitiva del IVA en Brasil pasará por la adopción de una ley complementaria, que desarrollará el articulado constitucional y que se empezará a discutir a partir de 2024, al objeto de iniciar la aplicación efectiva del tributo a partir de 2026, como después se detallará.

Interesa destacar la relevancia de esta modificación, de la que se viene hablando desde hace décadas, por razón de las múltiples disfunciones que genera el actual sistema de imposición al consumo existente en Brasil.

Estas disfunciones se producen como consecuencia del exceso, en términos relativos, que supone la imposición al consumo sobre el total de la recaudación tributaria cuando esta se compara con los estándares internacionales. Así, conforme a los datos de la OCDE, los impuestos al consumo (IVA e impuestos especiales y medioambientales) alcanzan aproximadamente al 30 % del total de la recaudación tributaria. Este porcentaje, en el caso de Brasil, se sitúa en el entorno del 45 %.

No menos disfuncional es la operativa de las diferentes figuras impositivas que integran el sistema brasileño de imposición al consumo, en el que existen los siguientes tributos.

Impuesto sobre la producción industrial (IPI), tributo que se recauda por la Unión y que, conforme a los porcentajes que se aprueban anualmente, se aplica a los productos industriales transformados. Estos porcentajes son muy variados, variabilidad que atiende a motivos diversos, y oscilan entre el cero que se aplica a muchos de los productos incluidos en su ámbito objetivo y el 300 que se aplica a determinados productos, como puede ser el caso del tabaco.

A la dificultad anterior se añade el carácter monofásico del tributo y la imposibilidad de su deducción por los empresarios o profesionales adquirentes de los productos gravados, resultando, por tanto, una figura altamente anacrónica —anacronismo que se palía en parte con la aplicación de un tipo cero a diversos productos, como ya se ha indicado—.

Programa de Integración Social (PIS), igualmente correspondiente a la Unión, como el anterior. Este tributo se destina al pago de pensiones y jubilaciones, razón por la que, conforme al derecho tributario brasileño, se califica como contribución especial. En cualquier caso, se calcula como un porcentaje del precio de los bienes y servicios comercializados por empresarios y profesionales, razón por la cual se considera igualmente como impuesto sobre el consumo.

Contribución para la financiación de la Seguridad Social (COFINS), muy similar al anterior tanto en su naturaleza como en ▷

cuanto a su cálculo y el destino de la recaudación obtenida. En el régimen general, estos dos tributos tienen un funcionamiento muy similar al IVA que se aplica en la Unión Europea. Existe, sin embargo, un sistema de beneficio presunto en el que el normal funcionamiento de los impuestos al consumo multifásicos no acumulativos se sustituye por otro en el que, con un tipo impositivo menor, lo que se hace es gravar el margen de cada empresario o profesional sin posibilidad alguna de deducción. Este régimen especial es aplicable por las empresas que tengan una facturación de hasta 78.000.000 de reales brasileños, equivalentes a unos 15.000.000 de euros.

Impuesto sobre la circulación de mercancías y servicios (ICMS), recaudado por los estados, que tienen igualmente la posibilidad de alterar sus tipos impositivos y son los responsables de su gestión.

El tipo impositivo general en este tributo suele rondar el 20 %, aunque varía de un estado a otro, como consecuencia de las decisiones políticas tomadas en ellos, que son diversas, como es lógico. La posibilidad de incidir en el tipo impositivo afecta igualmente a la delimitación de los bienes a los que se aplican alícuotas reducidas, lo que desemboca en una diversidad todavía mayor de tipos impositivos entre estados.

El hecho imponible viene dado por la circulación de mercancías, aplicándose igualmente a ciertos servicios, aunque en este caso de una forma muy limitada (telecomunicaciones y determinados transportes).

Asimismo, hay que señalar que el impuesto se aplica en origen, esto es, en el estado desde el que se envían las mercancías cuando se realizan operaciones interestatales, lo cual genera disfunciones muy significativas, a pesar de que en dichos intercambios se apliquen tipos menores al general.

Esta tributación en origen suscita problemas importantes porque los tipos impositivos aplicables son distintos en función del estado de destino y también como consecuencia de la diferencia entre la Administración que recauda el tributo, que es la del estado de origen, y la que ha de admitir su deducción en las ventas entre empresas, que es la del estado de destino. Son muy numerosas las situaciones en las que esta deducción se convierte en prácticamente imposible, generándose así distorsiones en los flujos económicos generadas única y exclusivamente por motivos fiscales.

A lo anterior hay que añadir algunas cuestiones que tienen que ver con el funcionamiento mismo del impuesto, en el que no se permite la deducción de las cuotas correspondientes a gastos que no estén directamente relacionados con las mercancías que se comercializan, y la deducción de las cuotas correspondientes a los activos fijos únicamente es posible de forma demorada en el tiempo, con el consiguiente desincentivo a la inversión.

Impuesto sobre los servicios (ISS), tributo indirecto que recae sobre los servicios no gravados por el anterior y que corresponde a los municipios, que son los responsables de su recaudación y que tienen igualmente la potestad de regular sus tipos impositivos.

La principal disfunción de este tributo viene dada por la aplicación de tipos muy inferiores al anterior —el tipo más comúnmente aplicado es el 4 %, lo que genera una diferencia enorme con la imposición normalmente soportada por las mercancías, sujetas a tasas varias veces superiores— y la exacción en origen, lo que da lugar a una enorme concentración de la recaudación ▷

en las grandes capitales, que es donde se encuentra la mayor parte de las empresas prestadoras de servicios.

A las disfunciones señaladas en la sucinta descripción de las figuras tributarias que se acaba de realizar hay que añadir otras dos:

— *La multiplicidad de regímenes especiales* existentes, lo que viene incentivado por la diversidad de tributos que hemos referido y por la atribución de las potestades tributarias a distintos niveles del poder público, conocidos como entes federativos en Brasil.

  A la facilidad que se da para la adopción de medidas fiscales *ad hoc* por esta atribución múltiple de potestades tributarias hay que añadir otra, no menos importante, que es la denominada como guerra fiscal, competencia tributaria no siempre leal entre diferentes entes territoriales que en ocasiones va más allá de la pura y simple oferta de incentivos fiscales contra el presupuesto tributario propio y llega a la concesión de beneficios tributarios que, por la aplicación del esquema de tributación en origen y deducción en destino, juega contra los presupuestos de estados distintos al que ha concedido el beneficio fiscal.

— *El juego cruzado entre los distintos tributos* que se han referido, con dificultades importantes —cuando no irrealizables sin más— por la imposible deducción de las cuotas pagadas por cualesquiera de ellos en la liquidación de los demás, así como por la determinación de la base imponible y la posible inclusión de unos en el cálculo de la cuota tributaria de los demás.

3.2. Principales líneas de la reforma

La reforma que se ha aprobado viene a sustituir todas estas figuras tributarias por dos, que a continuación se indican.

La Contribución sobre Bienes y Servicios (CBS), que sustituirá a los tributos en la actualidad recaudados por la Unión a través de la Receita Federal do Brasil, IPI, PIS y COFINS, como ya antes se señaló.

El impuesto sobre bienes y servicios (IBS), que sustituirá a los actuales ICMS e ISS. Esta sustitución es la que más problemas ha generado, ya que se trata de sustituir dos impuestos que están atribuidos a Administraciones públicas distintas, como son estados y municipios.

Interesa destacar que, a pesar de ser la CBS y el IBS dos tributos distintos, en el texto aprobado se dispone de manera expresa que ambos compartirán elementos sustanciales, tales como la configuración de sus hechos imponibles, base imponible, supuestos de no tributación, delimitación de sujetos pasivos, regímenes especiales o diferenciados y reglas para la determinación del derecho a la deducción.

Hasta tal punto es así que suele señalarse que realmente lo que se acomete es la implantación de un IVA dual, común en cuanto a la configuración de sus elementos principales, dual en cuanto a la atribución de su recaudación, parte de la cual corresponderá a la Unión y otra parte a estados y municipios. Sobre esta cuestión volveremos después.

Especial interés tienen, a este respecto, la coincidencia en la delimitación común de los hechos imponibles, por cuanto las disparidades existentes en la actualidad son fuente de constantes controversias y disfunciones, así como la revisión de las normas correspondientes al derecho a la deducción, plagado de ▷

límites y restricciones en el vigente sistema tributario brasileño, cuya adecuación a los estándares internacionales es otra de las claves de bóveda de la reforma.

También es especialmente relevante la definición que se hace del IBS, respecto al cual se dispone de forma expresa que tendrá una normativa única que será aplicable en todo Brasil, sin perjuicio de que cada uno de los entes federativos pueda establecer su propia alícuota.

Debe señalarse que, conforme a la Constitución brasileña, tienen la condición de entes federativos tanto los estados como los municipios y el distrito federal, que es una entidad de naturaleza mixta en cierto modo.

En el proyecto se dispone, como ya se ha explicado, que la normativa del tributo será común, sin perjuicio de que los tipos impositivos se puedan fijar por estados y municipios como consideren oportuno, alterando el tipo de referencia que se adoptará para su aplicación por defecto.

Con esta configuración de la imposición sobre el consumo, lo que se viene a hacer es, como ya se ha dicho, adoptar un sistema de IVA dual, en el que la realización de cualquier hecho imponible dará lugar a la exacción de los dos tributos que se han señalado: la CBS, gestionada por la Receita Federal, en los mismos términos que se hace en la actualidad con los tres tributos que son sustituidos por ella; y el IBS, correspondiente a los «entes subnacionales», cuya exacción corresponderá al Comité Gestor do IBS.

Este último aspecto, la atribución del IBS a los entes subnacionales, es una de las cuestiones que más polémicas ha generado en la tramitación del proyecto, como ya se ha adelantado.

La solución que se ha adoptado, en lo que a su gestión se refiere, es la creación del mencionado Comité Gestor do IBS, entidad constituida por estados y municipios y que se encargará de la gestión del nuevo tributo.

Con la adopción del IVA dual, en los términos descritos, y la creación de esta figura del Comité Gestor se pretende cumplir dos objetivos:

1.º *Evitar el recelo* que suscitaba un modelo de gestión centralizada en la que fuera la Receita Federal do Brasil la que se encargase de la total recaudación del IVA.

Este recelo puede estar explicado, en parte, por la pérdida de la potestad tributaria, pero responde igualmente a la pérdida de control en cuanto a la gestión de los tributos. Interesa insistir en que, actualmente, son los estados y municipios brasileños los que gestionan el ICMS y el ISS, por lo que es en cierto modo comprensible la resistencia a un modelo en que esta gestión fuera transferida a una entidad distinta.

Tampoco por parte del Ministerio de Hacienda se ha manifestado nunca un especial interés en recaudar tributos al consumo que después deberían transferirse a los entes subnacionales, entre otras cosas por la difícil transición que esto supondría desde la situación actual, en la que son dichos entes subnacionales los que se ocupan de la gestión de sus propios tributos al consumo.

La situación es radicalmente distinta, por tanto, a la existente en España en relación con las comunidades autónomas de régimen común, para las cuales es la AEAT (Agencia Estatal de Administración Tributaria) la que recauda el IVA, sin perjuicio de que el 50 % del importe recaudado sea posteriormente transferido a las citadas comunidades en proporción a los índices de consumo publicados anualmente por el Instituto Nacional de Estadística. El sistema que se prevé para Brasil guarda un paralelismo mucho mayor con ▷

los Regímenes de Concierto y de Convenio en vigor en el País Vasco y Navarra, que se ocupan de su propia recaudación por IVA en lo atinente a los contribuyentes con una cifra de ingresos de hasta 10.000.000 de euros y en función de los puntos de conexión vigentes para los de una facturación mayor.

La solución alcanzada en Brasil opta por un modelo de separación de sujetos activos, aunque por medio de la creación del Comité Gestor do IBS, estando pendiente de desarrollo, en los años próximos, el detalle de su funcionamiento.

2.º *Facilitar los flujos financieros* que puede conllevar un modelo de deducción financiera, en particular, en lo que se refiere a las devoluciones de IVA, cuestión esta que en la actualidad supone uno de los problemas más importantes a los que se enfrentan las empresas en Brasil.

Este problema se ocasiona en parte, como ya se ha explicado, por el sistema de tributación en origen, que hace que los estados de establecimiento de las empresas compradoras de mercancías deban devolver cantidades que nunca han recaudado, ya que se trata de tributos ingresados por los proveedores en sus estados de establecimiento, que en muchas ocasiones son otros. En el caso de las empresas dedicadas a la exportación, los saldos acumulados pendientes de devolución son millonarios, aduciéndose habitualmente por los estados de establecimiento de dichas empresas que no pueden devolver cantidades que nunca han ingresado.

La atribución de los fondos al Comité Gestor do IBS se supone que debe facilitar esta gestión, a partir del momento en que habría una centralización de recursos que dejaría sin razón de ser el argumento antes señalado y facilitaría esta restitución de créditos tributarios a los empresarios con derecho a ello. Para el caso de las actividades exportadoras, muy importantes para la economía brasileña, este cambio puede ser de gran relevancia.

En la regulación que se acaba de aprobar se ha puesto especial atención en el sistema de gobernanza del Comité Gestor do IBS, esto es, en la forma en la que habrá de adoptar sus decisiones, para el que se ha buscado un equilibrio de poderes entre estados y municipios, a la vez que se garantiza una representación suficiente de las unidades federativas de mayor población.

Está por definir el modelo operativo del Comité Gestor do IBS, especialmente en lo que a la gestión tributaria se refiere, entendida esta en su más amplia acepción, por cuanto, de una parte, el texto que se acaba de aprobar se limita a atribuirle funciones de coordinación en el quehacer de las Administraciones tributarias que se han de ocupar de gestionar el IBS y, de otra, se menciona expresamente en el dispositivo aprobado el mantenimiento de las competencias hoy en día aplicables en las Administraciones existentes, en especial en sus colectivos de funcionarios (esta ha sido una más de las cuestiones que se ha discutido durante la tramitación parlamentaria).

Desde el punto de vista de la configuración de los nuevos tributos, es importante destacar que la normativa en discusión en estos momentos es una regulación de muy alto nivel, necesaria, por cuanto algunas de las figuras que se vienen a sustituir estaban contempladas en la Constitución brasileña, por lo que no era posible su sustitución por otras sin enmienda constitucional, pero con el poco nivel de detalle que corresponde a una regulación de esta naturaleza.

No está de más indicar la diferente configuración de los textos constitucionales que hay en España y Brasil: en nuestro país la ▷

Carta Magna detalla las distintas figuras tributarias, limitándose a enunciar los principios generales a los que deberá ajustarse el sistema tributario y las distintas figuras que lo integren, a diferencia de lo que ocurre en Brasil, país en el que la Constitución entra en la definición de los elementos constitutivos de los tributos.

La regulación más específica, con todo, ha de abordarse en una etapa ulterior, que será cuando se definirán los elementos técnicos de los nuevos impuestos, antes citados. Esta regulación posterior será objeto de una ley complementaria, que es como se desarrollan en Brasil las normas constitucionales cuando han de ser aplicadas por los estados. Los detalles de esta regulación, como también otros aspectos, tales como si habrá una única ley complementaria o dos, una para cada uno de los impuestos que se han mencionado, así como la articulación más específica de los impuestos que se establecerán, serán objeto de discusiones posteriores, una vez se culmine la regulación constitucional todavía en discusión.

3.3. Configuración técnica de la nueva imposición sobre el consumo en Brasil

La norma que se acaba de aprobar adelanta, no obstante, algunas cuestiones técnicas relativas a la configuración de los nuevos tributos que son importantes.

1.ª Los impuestos que se adoptan se basan en el sistema de deducción financiera o de no acumulabilidad, procurando de este modo la neutralidad en el impuesto, a imagen y semejanza de la configuración del IVA en el modelo europeo.

Este es uno de los puntos más relevantes de la reforma, ya que el actual régimen de tributación al consumo en Brasil está plagado de restricciones en el derecho a la deducción, restricciones que vienen dadas tanto por la existencia de diversos tributos al consumo (a título de ejemplo, la cuota pagada a proveedores de servicios por el ISS no es deducible de la cuota devengada por el ICMS cuando este es el impuesto que corresponde pagar al sujeto pasivo) como por el funcionamiento mismo de los impuestos existentes, aquejados de un anacronismo importante.

Así, como ya se ha adelantado, no se admite la deducción del ICMS correspondiente a los gastos generales o de estructura de las empresas. A la vez, el ICMS correspondiente a las compras de bienes de inversión se demora hasta cuatro años, ya que únicamente se admite su deducción en 48 mensualidades.

No es necesario recordar que el régimen de IVA existente en la Unión Europea, y también en España, se separa radicalmente de este tipo de limitaciones, que afectan significativamente al principio de neutralidad y no hacen sino dificultar el normal funcionamiento del tráfico mercantil.

2.ª Se especifica, de igual modo, la aplicación del sistema de tributación en destino. La norma aprobada enuncia los diferentes criterios que se podrán utilizar al respecto, en línea con los criterios ya existentes en los estándares internacionales, pero su detalle se remite de nuevo a una regulación posterior.

Como en el caso anterior, este cambio es de gran relevancia, ya que viene a acabar con el actual sistema de tributación en origen, cuyas disfunciones son diversas.

Estas disfunciones tienen que ver tanto con la desvinculación entre los actos de consumo y su tributación, normalmente relacionados ▷

con la ubicación del cliente —especialmente en lo atinente a particulares—, como con la concesión de determinados incentivos tributarios, únicamente comprensibles desde esta perspectiva.

No es de extrañar, con estas premisas, que los estados que han sido más proclives a la concesión de estos incentivos hayan expresado sus reticencias, cuando no una negativa total, a la reforma que se comenta.

3.ª Se dispone la aplicación del impuesto sin distinción entre bienes y servicios, lo que sirve al principio de neutralidad y acaba con la hoy en día vigente diferenciación entre ambos, provocada por la aplicación de tributos distintos.

Esta homogeneización en el tratamiento de bienes y servicios es importante tanto por lo que se refiere al principio de generalidad en la aplicación del tributo, que se suele mencionar como uno de sus elementos característicos, como por la garantía de la amplitud del derecho a la deducción, trasunto del anterior y que en la actualidad no existe, como ya se ha explicado.

4.ª Se prevé la exacción de diferentes tipos impositivos, disponiéndose la aplicación de un tipo general y varios tipos reducidos, el primero de los cuales supondrá una reducción del 60 % respecto al tipo general y un tipo cero que se aplicará a la cesta básica.

Se dispone igualmente que los tipos impositivos de referencia, aplicables al IBS y a la CBS, se adoptarán, conforme a lo que disponga la ley complementaria, por el Senado Federal.

El compromiso que ha adoptado el Ministerio de Hacienda en la discusión ha sido el del mantenimiento de la carga tributaria. A tal efecto, se dispone expresamente que los tipos de referencia que se adopten compensen las recaudaciones, hoy en día, obtenidas con los impuestos sustituidos con los de nueva implantación.

Este es uno de los aspectos más polémicos de la reforma, ya que existe un alto consenso en que el citado mantenimiento de la carga tributaria, en un proceso de eliminación de restricciones de orden diverso en el derecho a la deducción, y habida cuenta de la importancia que tiene la recaudación por impuestos al consumo en Brasil, habrá de conducir a la adopción de un tipo general elevado. La concreción de su magnitud, no obstante, está pendiente de la delimitación definitiva de los supuestos de tributación reducida que finalmente se adopten.

Los bienes y servicios a los que se podrá aplicar el tipo reducido son los servicios educativos, sanitarios, dispositivos médicos y de accesibilidad para personas con discapacidad, medicamentos y productos relativos a la salud menstrual, transporte colectivo no aéreo, productos agropecuarios, pesqueros y forestales, actividades artísticas, culturales y periodísticas, los bienes y servicios relacionados con la seguridad nacional, de la información y cibernética, así como los servicios profesionales de naturaleza científica, literaria o artística.

Adicionalmente, se prevé la posibilidad de que se aplique la exención o el tipo cero —exención con derecho a la deducción— en los servicios de transporte de pasajeros y en los dispositivos sanitarios y para personas con discapacidad antes mencionados, así como a la enseñanza universitaria y a los trabajos de rehabilitación urbana en zonas históricas o en áreas de recuperación o de reconversión urbanística.

El dispositivo en cuanto a tipos reducidos se completa con una prohibición expresa para la adopción de otros supuestos, adopción que, en su caso, requeriría de la pertinente modificación constitucional. Sin que lo anterior ▷

implique ninguna garantía a este respecto, lo que se pretende, no obstante, es dificultar ulteriores reducciones de tipos impositivos, habida cuenta de su alto coste recaudatorio.

Hay que insistir en que la definición de los tipos impositivos aplicables ha sido, como era de esperar, uno de los elementos más controvertidos de la reforma. En las discusiones se han enfrentado la decisión de no incrementar la ya alta carga tributaria en impuestos al consumo que se soporta en Brasil, medida esta por referencia a los estándares internacionales, y la presión para el establecimiento de tipos reducidos con los que atemperar la regresividad del impuesto y hacerlo menos oneroso a las familias de menor renta.

A lo anterior se ha añadido que el actual sistema de imposición al consumo existente en Brasil genera, por la vía de la existencia de cuotas no deducibles por razones diversas, una carga tributaria implícita, que no consta como tal en las facturas que emiten los empresarios o profesionales, muy considerable.

El «afloramiento» de esta carga tributaria ha generado unas alícuotas o tipos impositivos altos, lo que ha dado lugar a no pocas dificultades en la discusión parlamentaria.

De igual modo, es un punto de consenso que una de las ventajas del nuevo sistema que se adopta es la transparencia, en el sentido de la mejor percepción, por parte de los ciudadanos, de los impuestos sobre el consumo que soportan en sus compras de bienes y servicios, transparencia que no es sino la consecuencia directa del afloramiento que mencionábamos en el párrafo anterior.

Precisamente como elemento con el que reducir en parte la regresividad del IVA y su impacto en las clases más desfavorecidas, se ha previsto la puesta en marcha de un sistema de devolución o *cash-back*, a imagen de los existentes en otros países o también en algunos estados de Brasil.

El sistema está por especificar en cuanto a su detalle; no obstante, debe suponer la devolución del total o de una parte de las cuotas soportadas por las unidades familiares que no superen un determinado nivel de renta, siendo factible igualmente que esta devolución sea progresiva, aumentando a medida que se reduce la renta de las unidades familiares a las que se dirige. En este particular, es determinante el desarrollo de los regímenes de facturación electrónica existente en Brasil, muy por delante de los ejercicios en curso en otras latitudes (tanto en España como en la Unión Europea).

La concreción del detalle con el que funcionará está por definir.

Finalmente, se prevé el mantenimiento de determinados regímenes especiales de tributación ya existentes hoy en día y la adopción de algunos nuevos.

Los regímenes especiales que se mantienen son el tratamiento específico que hay para la Zona Franca de Manaos y el denominado como Simples Nacional.

El régimen especial de la Zona Franca de Manaos supone una reducción de la carga tributaria de la producción industrial que se realiza en su ámbito geográfico de aplicación, reducción que se proyecta fundamentalmente en el ICMS y en el IPI, y que supone una ventaja competitiva muy significativa para la industria del estado de Amazonas, que se supone ha propiciado un mejor desarrollo económico de la zona.

La eliminación del ICMS y del IPI, ya referidos, viene a dejar sin efecto una parte muy significativa de esta ventaja, por lo que desde el principio esta ha sido otra de las dificultades de la reforma. ▷

El mantenimiento de los beneficios otorgados a la industria de la región está más relacionado en la reforma con el denominado impuesto selectivo, del que hablaremos después, que con el IVA que se prevé implantar, suscitándose la trascendental duda de si este mantenimiento de la ventaja competitiva que tiene la industria local podrá conducir al gravamen, en el citado impuesto selectivo, de la producción del resto del país.

Adicionalmente, está previsto que, con cargo a fondos de la Unión, se dote un Fondo de Sostenibilidad y Diversificación Económica del Amazonas, que habrá de coadyuvar a la mejora en las condiciones de desarrollo de la región norte de Brasil.

En cuanto al Simples Nacional, consiste en una especie de fusión de los regímenes especiales de estimación objetiva en el IRPF y simplificado en el IVA, si bien con un nivel de simplificación mucho mayor en Brasil, ya que su exacción se limita a la exigencia de un determinado porcentaje aplicado a las ventas de los empresarios o profesionales que lo aplican. Este porcentaje se recauda por la Receita Federal y con su pago se entienden cumplidas las obligaciones relativas a IRPF/IRPJ (lo aplican tanto a personas físicas como a entidades mercantiles), IPI, PIS/COFINS, ICMS o ISS, según proceda.

Hay dos características importantes que se deben destacar respecto a este régimen especial.

Su perímetro subjetivo, muy amplio, ya que puede ser aplicado por cualquier persona o entidad cuya facturación no supere los 4.800.000 reales de ingresos (unos 950.000 euros). No está de más destacar que en España los regímenes de estimación objetiva en el IRPF y en el IVA se limitan a personas físicas que desarrollen ciertas actividades, que se enuncian año a año en la orden ministerial que se adopta al efecto, cuyo volumen de facturación no supere los 250.000 euros.

La imposibilidad de deducir cualquier gasto o cuota de IVA soportado, lo que ha supuesto una complejidad importante en la tramitación de la reforma, ya que va contra la neutralidad que se procura con esta.

Los nuevos regímenes o tratamientos especiales que se han previsto, aunque no regulado con detalle, incluyen combustibles y lubricantes, Administraciones públicas, operaciones financieras e inmobiliarias, cooperativas, hostelería, agricultura, transportistas autónomos y recogedores de residuos, así como compras a particulares; ello como sigue:

1.º Para combustibles y lubrificantes, se prevé una tributación monofásica con uniformidad de alícuotas en todo el territorio nacional.

Esta imposición sería compatible, en su caso, con la configuración que se realice del impuesto selectivo, como después veremos.

2.º Se dispone la no sujeción de las operaciones realizadas con las Administraciones públicas y entidades relacionadas con ellas, no sujeción que expresamente se declara compatible con el derecho a la deducción del IBS o CBS soportado por los empresarios o profesionales que las efectúen.

De este modo, el régimen general previsto para las ventas de bienes y servicios a las Administraciones públicas es equiparable a un tipo cero, ya que se prevé su no tributación, a la vez que se garantiza, a los empresarios o profesionales que las efectúen, la plena deducción del IVA soportado en sus aprovisionamientos.

Alternativamente, se prevé la posibilidad de que el impuesto correspondiente a los bienes y servicios entregados a las Administraciones públicas, cuando estas tengan a la vez la condición de destinatarias de las operaciones y ▷

sujetos activos del tributo, se les atribuya en exclusiva, de forma que se garantice la inocuidad completa del tributo para ellas, reduciendo a cero el tributo que, en tal caso, correspondería a otras Administraciones.

Interesa destacar que en España no hay ningún régimen similar al que se acaba de explicar; antes bien, las Administraciones públicas han de soportar IVA en sus compras de bienes y servicios a terceros, sin que el citado IVA soportado sea, normalmente, recuperable por ellas, ya que lo más habitual es que su operativa no esté sujeta al impuesto.

3.º Se prevé, asimismo, la no sujeción de las operaciones realizadas entre las cooperativas y sus socios cooperativistas, anunciando igualmente la posibilidad de que esta no sujeción sea compatible con el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

De nuevo, se configura una especie de tipo cero para estas transacciones.

4.º Servicios de hostelería, parques temáticos y aviación regional, para los que se admite el establecimiento de tipos impositivos distintos y excepciones en cuanto a la deducción de las cuotas soportadas.

En este caso, como en los que siguen en los dos ordinales siguientes, la Constitución se limita a prever la posibilidad de que se establezcan estos tratamientos especiales, pero sin entrar en su detalle, que se remite a la legislación de desarrollo posterior.

5.º Para las operaciones financieras se anuncia un régimen especial, pero no se delimita, como ya se ha explicado, abriéndose la puerta a que se adopten soluciones de exención o no de las operaciones y de tributación por el margen obtenido en las mismas. Se definen igualmente en el texto las que podrán considerarse como operaciones financieras a estos efectos.

6.º También se definen las que deberán considerarse como operaciones inmobiliarias, pero no se disponen los detalles de su régimen diferenciado de tributación. Otro tanto ocurre con los seguros sanitarios privados, de gran importancia en Brasil por los problemas en la sanidad pública, respecto a los cuales se anuncia un régimen especial, que no se detalla.

7.º En cuanto al sector agrario, se dispone la no sujeción de los agricultores, personas físicas o jurídicas, cuyos ingresos anuales sean inferiores a 3.600.000 reales (unos 720.000 euros), no sujeción a la que se podrá renunciar voluntariamente.

Se prevé, asimismo, que los compradores de los productos a estos «pequeños» agricultores tendrán derecho a un «crédito presumido», una especie de deducción nocional con la que se pretende compensar la deducción que los titulares de las explotaciones no pueden aprovechar, precisamente, por razón de su no sujeción al IVA.

El sector del agronegocio ha sido uno de los más batalladores durante la discusión de la reforma, por lo que no es de extrañar el dispositivo adoptado, en el que el IVA (IBS/CBS) soportado y no deducido por el agricultor se transforma en un impuesto nocional cuya deducción se permite al adquirente de sus productos, compensando así unas cuotas no soportadas.

El régimen es, por tanto, frontalmente distinto al existente en España, limitado, como es sabido, a pequeños productores (ingresos anuales inferiores a 250.000 euros) personas físicas que, a diferencia de lo previsto en Brasil, reciben una compensación que resarce de las cuotas de IVA no deducibles que soportan. Esta compensación es deducible, en su estricto importe, por los empresarios o profesionales adquirentes de los productos, los cuales, ▷

con este sistema, no tienen pérdida ni beneficio alguno con el régimen especial.

8.º Se dispone, de igual modo, una deducción nocional para quienes reciban servicios de transportistas personas físicas no sujetas al impuesto, así como a recolectores de residuos o de otros materiales destinados a su reciclaje.

En ambos casos, se pretende incentivar estas actividades, admitiendo la deducción de cuotas de IBS/CBS no ingresadas por los proveedores respectivos. En los dos supuestos, el incentivo se explica por la importancia de estas actividades y de su desarrollo, en muchas ocasiones por personas de muy baja renta.

9.º Por último, se admite también otra especie de deducción nocional a quienes compren bienes muebles usados a personas físicas que no sean sujetos pasivos del impuesto, estableciendo así una especie de régimen especial para bienes usados con un cierto paralelismo con el existente en España.

3.4. Régimen transitorio

El análisis técnico de la reforma, en lo que a su regulación constitucional se refiere, se completa con su régimen transitorio.

En este punto, la regulación adoptada prevé una adopción en dos etapas, ello en función del tributo de que se trate:

1.º Respecto a la contribución sobre bienes y servicios o CBS, se diseña una implantación más rápida, lo que viene motivado por el hecho de que el nivel de poder público y Administración a la que se refiere la sustitución es único, ya que concierne únicamente a la Unión y afecta en exclusiva a la Receita Federal, que es la que gestiona en la actualidad IPI, PIS y COFINS y habrá de gestionar en el futuro la CBS, que los ha de sustituir (ello sin perjuicio del impuesto selectivo, del que hablaremos después).

A este respecto, se prevé su implantación a partir del año 2027, si bien en el año 2026 ya se prevé su exacción con un tipo del 0,9 %, que será deducible del PIS.

Se pretende con ello ir rodando el nuevo impuesto y una adopción progresiva del mismo. De este modo, a la aprobación definitiva de la enmienda constitucional seguiría la aprobación a partir de 2024 de la ley complementaria de desarrollo y la preparación de la Administración y los contribuyentes para la aplicación del nuevo tributo, parcialmente en 2026, y ya de forma completa a partir de 2027.

2.º La adopción del IBS es más lenta, ya que supone la sustitución de dos tributos atribuidos a esferas distintas del poder público, como son el ICMS —estados— y el ISS —municipios—, así como la puesta en marcha del Comité Gestor do IBS, al que ya antes nos hemos referido, y que debe integrar de algún modo a las Administraciones tributarias hoy existentes.

A este respecto, lo que se prevé es su implantación completa a partir de 2033.

El régimen transitorio en este caso es más complejo:

- De 2026 a 2028, se exigirá el impuesto con una alícuota del 0,1 %, alícuota que será compatible con la exigencia de los ICMS e ISS, de los que se podrá deducir.
- De 2029 a 2032, ambos inclusive, se prevé una adopción progresiva con el incremento anual del 10 % sobre los tipos que se definan, de suerte que, en 2033, como se ha explicado, se sustituya por completo el actual sistema de imposición al consumo por el nuevo. ▷

La mayor amplitud del plazo de adopción del nuevo tributo se explica por la dificultad técnica que hemos venido explicando, derivada de la sustitución de dos tributos actualmente recaudados por estados y municipios y por la puesta en funcionamiento del Consejo Federativo. A lo anterior se añade la existencia de beneficios fiscales en el ICMS, cuya vigencia está prevista hasta el año 2032. Ambas cuestiones han conducido a un periodo transitorio muy dilatado.

Estrechamente relacionado con lo anterior está el régimen de financiación de los entes federativos, muy afectados por las medidas que se han esbozado en las páginas anteriores (no cabe otra cosa, habida cuenta del escaso nivel de detalle de las disposiciones adoptadas, las cuales, además, continúan en discusión parlamentaria).

Los estados de la Unión aplican en la actualidad diversos incentivos con los que se supone que promueven el desarrollo económico.

La reforma tributaria que venimos explicando, aunque mantiene la posibilidad de que los estados definan los tipos impositivos que se aplicarán en sus territorios, limita muy considerablemente su margen de maniobra para la concesión de beneficios fiscales y, con ello, para la adopción de incentivos fiscales con los que atraer inversiones.

Al objeto de compensar esta pérdida de capacidad para la atracción de inversiones y, a la vez, propiciar el consenso político, se ha previsto, en la propia norma constitucional, la creación de dos fondos que habrán de compensar esta circunstancia. La creación de estos fondos responde igualmente a la conveniencia, que así se ha valorado, de dar continuidad a algunos de los incentivos existentes hoy en día, aunque configurados de una forma distinta.

Los dos fondos de compensación antes citados son los siguientes:

- El Fondo de Compensación de Beneficios Fiscales o Financiero-Fiscales en el ICMS, que se financiará por la Unión, con dotaciones anuales de 2025 a 2032 —fecha prevista para la extinción de los beneficios que se pretenden compensar— y cuyo importe total acumulado en todos estos años es de 160.000 millones de reales (unos 32.000 millones de euros). El destino de este fondo es compensar los beneficios fiscales hoy en día existentes, que desaparecerán a partir de 2033, con el nuevo régimen de tributación al consumo que se establece.
- El Fondo Nacional de Desarrollo Regional, que se financiará igualmente por la Unión, comenzando por una dotación inicial en 2029 de 8.000 millones de reales (unos 1.600 millones de euros), que se irá incrementando hasta una dotación anual de 640.000 millones de reales (unos 11.500 millones de euros), a partir de 2043, sin fecha prevista de caducidad. En este caso, lo que se pretende es dotar un fondo con el que colaborar en las políticas públicas que los estados menos favorecidos establecen como incentivo al desarrollo regional.

Es importante insistir en que los dos fondos que se han mencionado son financiados por la Unión con cargo a sus propios ingresos y que las cifras que se han indicado son cifras que deberán actualizarse conforme a la inflación acumulada desde 2023 hasta los años de las correspondientes dotaciones. ▷

Asimismo, se prevé un extenso periodo (de cincuenta años, que se iniciará en 2029 y acabará en 2078) en el que la recaudación obtenida por la CBS se repartirá entre los estados y municipios, respetando los importes correspondientes, en la actualidad, a los tributos que se sustituyen, con una garantía de mantenimiento de los datos actuales de recaudación que se establece al inicio y se va reduciendo con el paso de los años.

3.5. Impuesto selectivo

La reforma de la imposición al consumo se completa con la creación de otro tributo, que se denominará, previsiblemente, impuesto selectivo. Este impuesto ha de sustituir al IPI, si bien con un ámbito objetivo presumiblemente menor.

Efectivamente, como ya explicamos antes, el IPI tiene un espectro de aplicación en la actualidad muy grande, a pesar de la existencia de diversos supuestos en los que el tipo impositivo aplicable es el 0 %.

El impuesto selectivo que lo debe sustituir deberá limitarse, previsiblemente, a los bienes cuyo consumo se considere no recomendable para la salud y el medioambiente (así se indica de forma expresa en la normativa que se ha aprobado), como puede ser el caso, en el contexto internacional, del tabaco, determinados productos derivados del alcohol o hidrocarburos.

Hay que añadir a lo anterior que el mantenimiento de la ventaja competitiva de la Zona Franca de Manaos puede conducir al establecimiento de alícuotas distintas a cero en el caso de que existan mercancías procedentes de dicha zona que compitan con las producidas fuera de este territorio (beneficio fiscal diseñado en negativo que está suscitando, en buena lógica, importantes críticas).

El paralelismo con los impuestos especiales o medioambientales existentes en España es obvio, estando por determinar, como en el resto de figuras analizadas, su detalle y alcance, así como los tipos impositivos que se adoptarán y su configuración. Esta imprecisión ha generado y generará, como es comprensible, un encendido debate.

3.6. Otras modificaciones

La modificación constitucional adoptada alcanza a otras figuras tributarias, que son las siguientes:

1.º Se modifica el impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores (IPVA) —equivalente al impuesto sobre determinados vehículos de tracción mecánica en España—, para incluir dentro de su ámbito objetivo igualmente a aeronaves y embarcaciones, en la actualidad no sujetas al tributo. Esta modificación se completa con ciertas excepciones, especialmente relevantes en lo que concierne a prestadores de servicios de transporte.

Se establece, asimismo, la posibilidad de que tenga tipos impositivos diferenciados en función del valor, tipo de vehículo, utilización o impacto ambiental.

2.º Se prevé, en relación con el impuesto predial y territorial urbano (IPTU) —equivalente al impuesto de bienes inmuebles en España—, la actualización de valores por el poder ejecutivo, conforme a las normas municipales correspondientes.

3.º Algo parecido se establece respecto al impuesto sobre transmisiones mortis causa y donaciones (ITCMD) —equivalente al impuesto sobre sucesiones y donaciones en España—, en el que se establece la posibilidad de que sea progresivo en función del valor de la transmisión o donación. ▷

4.º Finalmente, se dispone que, en el plazo de 180 días tras la aprobación definitiva de la reforma, el Gobierno presente una propuesta para la modificación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, o IRPF.

Esta propuesta debería suponer un incremento en la recaudación por impuestos directos en Brasil, aumentando la progresividad del tributo, lo que se debería obtener por la vía de la revisión de la tarifa y la eliminación de la exención de los dividendos hoy en día existente. Interesa destacar que el tipo marginal se sitúa en el 27,5 %, cuando en España está en el 47 %.

Para concluir, hay que insistir en el carácter provisional de las disposiciones adoptadas, ya que el texto ha pasado al Senado, donde será objeto de una ulterior discusión y negociación. Es de ver que en caso de que se introduzca alguna modificación en el dispositivo, este deberá ser objeto de una segunda votación en el Congreso. Considerando igualmente que se trata de una modificación constitucional, la mayoría requerida en ambas cámaras es de sus 3/5 partes.

En el supuesto de que el texto sea definitivamente aprobado en lo que queda de año, la previsión es que la ley complementaria que lo complete se discuta y apruebe a partir de enero de 2024.

3.7. Conclusión

La reforma de la imposición al consumo en Brasil es, como se comentaba al inicio de este epígrafe, una cuestión de la que se ha venido hablando durante décadas, existiendo un alto consenso acerca de las disfunciones que genera el vigente sistema de tributos indirectos en Brasil, así como de su escasa —cuando no negativa— contribución a la creación de un buen ambiente de negocios en el país.

Esta reforma, sin embargo, se ha enfrentado a numerosos problemas, derivados de la necesidad de mantener la recaudación, garantizar la suficiencia financiera —cuando no directamente la potestad tributaria— de estados y municipios.

En la enmienda constitucional aprobada cuando se escriben estas líneas se ha procurado un sistema diseñado para servir a todos estos objetivos, inspirado en las prácticas internacionales y configurado, como no puede ser de otra forma, en una norma de rango constitucional, parcamente. Obviamente, habrá que estar al detalle de las normas de desarrollo que habrán de adoptarse en los próximos años para su concreción.