

DOCTRINA

Licitaciones internacionales y ecualización tributaria: El impacto de la inmunidad de las empresas estatales en Brasil

*International public procurement and tax equalization:
The impact of state-owned enterprises immunity in Brazil*

Floriano Peixoto de Azevedo Marques Neto 

Universidad de São Paulo, Brasil

Marina Zago 

Universidad de São Paulo, Brasil

Hendrick Pinheiro da Silva 

Universidad Federal de Río de Janeiro, Brasil

RESUMEN Este artículo propone la utilización analógica de reglas presentes en el ordenamiento brasileño de ecualización tributaria de propuestas nacionales y extranjeras en contrataciones realizadas por empresas estatales brasileñas inmunes. Al respecto, explica la forma por la cual la inmunidad distorsiona propuestas nacionales y extranjeras, plantea el tratamiento de neutralización conferido por las leyes generales de licitaciones en Brasil y explica la razón de la ausencia de una previsión equivalente en la Ley de las Estatales. El artículo propone el análisis de una situación concreta: la concesión judicial de inmunidad tributaria excepcional para determinadas empresas estatales, trayendo a colación la cuestión de la distorsión del tratamiento tributario entre propuestas nacionales y extranjeras para las licitaciones realizadas por esas empresas estatales en específico. Para ello, presenta un caso real: la Casa de la Moneda de Brasil, una empresa pública estatal que, pese a su sumisión al régimen jurídico privado, goza de inmunidad tributaria en la importación de insumos y equipos en función de una decisión judicial. A partir de este problema, el artículo propone que las reglas de ecualización aplicables a los entes públicos originalmente inmunes también deben aplicarse en las contrataciones realizadas por empresas públicas inmunes.

PALABRAS CLAVE Inmunidad tributaria, licitación, licitación internacional, igualdad de condiciones, ecualización de propuestas.

ABSTRACT This article proposes the analogical application of other Brazilian tax equalization rules of national and foreign proposals in procurements by immune state-owned enterprises. In this regard, it explains how tax immunity distorts national and foreign proposals in public procurements, presents the rules provided by the general bidding laws to neutralize those distortions, and explains the reason there is no equivalent provision in the State-Owned Statute. This article proposes the analysis of a specific situation: the judicial granting of exceptional tax immunity to certain state-owned enterprises, raising the issue of distorted tax treatment between domestic and foreign proposals for tenders carried out by these specific state-owned enterprises. To this end, it presents a real case: the Casa da Moeda, a state-owned public company that, despite being subject to private legal regime, enjoys tax immunity on the importation of inputs and equipment, based on a judicial decision. From this problem, the article proposes that the equalization rules applicable to public entities originally immune should also be applied in the hiring procedures carried out by public companies that obtained the tax immunity.

KEYWORDS Reciprocal immunity, procurement, international procurement, equality of conditions. tax equalization.

Introducción

El mercado de contrataciones estatales de bienes y servicios representa el 12,5% del Producto Interno Bruto (PIB) de Brasil, promedio calculado en el periodo entre 2006 y 2016 (Ribeiro e Inácio Júnior, 2019). El proceso de elección de los proveedores (licitación) plantea dentro de sus principios basilares la ventaja, que busca garantizar la selección de la propuesta más benéfica para la Administración, y la libre competencia entre los participantes, que asegura la igualdad de condiciones en la convocatoria (Zago, 2018: 62). Uno de los factores que puede influir en ese proceso es el régimen tributario aplicable a las propuestas. En el caso de las contrataciones que cuentan con propuestas internacionales, la inmunidad recíproca de los entes públicos brasileños puede provocar un desequilibrio en la competencia entre licitantes nacionales y extranjeros. Ello ocurre porque la inmunidad, por razones del sistema tributario brasileño, apenas acaba alcanzando a las importaciones, no abarcando los suministros nacionales. Para minimizar este efecto, las leyes nacionales que regulan las licitaciones y contrataciones de entidades públicas prevén reglas diferentes para equiparar tributariamente las propuestas nacionales y extranjeras; es lo que se conoce como «ecualización tributaria».

Estas disposiciones, sin embargo, no se aplican a las contrataciones de las empresas estatales brasileñas, ya que estas están regidas por una ley específica (la Ley 13.303/2016) que no contiene un dispositivo expreso que prevea la ecualización tributaria. Y ello ocurre por una razón muy simple: por determinación de la Constitución Federal brasileña (artículo 173), en la que se plasma que las empresas estatales deben tener un régimen jurídico igual al de las demás empresas privadas y, por lo tanto, no gozan, por regla general, de inmunidad tributaria. No obstante, algunas decisiones judiciales reconocen, por diversas razones, la inmunidad tributaria de determinadas empresas

estatales en casos concretos. Ejemplo de ello es el caso de la Casa de la Moneda de Brasil (CMB), una empresa pública estatal dotada de personalidad jurídica privada que goza de inmunidad tributaria en la importación de insumos y equipos en función de una decisión del Supremo Tribunal Federal (STF), la corte suprema constitucional de Brasil.

En este contexto, surge la cuestión: ¿cuál ha de ser la normativa jurídica de las licitaciones de las empresas estatales brasileñas que, por alguna decisión judicial, gozan de inmunidad recíproca y no están sujetas a las reglas generales de licitación aplicables a la administración directa, autarquías y fundaciones? Al respecto, el presente artículo plantea la forma a través de la cual ocurre el desequilibrio entre propuestas nacionales y extranjeras provocado en las contrataciones públicas por la inmunidad tributaria, el tratamiento conferido por las leyes generales de licitaciones y lo que sucede en relación con ese punto en las contrataciones realizadas por empresas públicas que gozan de inmunidad recíproca. El análisis legislativo se desarrolla y aplica a partir de una situación concreta, tanto con el fin de demostrar la racionalidad de las leyes de licitación y la ausencia de una previsión legal en la Ley de Empresas Estatales como para presentar un problema concreto que surge a partir de decisiones judiciales que impactan el régimen jurídico de las empresas estatales. Para ello, se toma como hipótesis que el desequilibrio en las compras públicas de empresas estatales inmunes deriva de una laguna normativa susceptible de integración, con la utilización analógica de reglas presentes en el ordenamiento brasileño que ofrecen una solución normativa para los sujetos que originariamente hacen *jus* a la inmunidad.

Aunque este artículo analiza el caso concreto de la inmunidad tributaria conferida judicialmente a la CMB, las conclusiones desarrolladas aquí pueden ser extrapoladas a cualquier otra empresa estatal que tenga este tipo de inmunidad, dado que nos encontramos ante la misma situación fáctica y de ausencia de previsión legislativa específica sobre el tema. Además, considerando que Brasil está organizado como una federación, las consideraciones aquí construidas pueden aplicarse a las empresas estatales de la Unión, los estados, los municipios y el Distrito Federal, en tanto la legislación aquí analizada tiene impacto nacional para todos estos ámbitos federativos.

El presente artículo se estructuró como una investigación cualitativa (Guba y Lincoln, 1994), apoyada en el análisis y discusión de los enunciados normativos, doctrinales y jurisprudenciales que la sostienen. Además, posee un rasgo pospositivista (De Andrade, 2006) y un carácter hipotético deductivo, en el que se busca demostrar la procedencia de la hipótesis a partir de una revisión bibliográfica dogmática (Adeodato, 1998).

Inmunidad tributaria y sus impactos en las licitaciones brasileñas

La idea de inmunidad recíproca como limitación al poder de tributar típica del federalismo surgió en Estados Unidos como corolario de la isonomía entre las personas político-constitucionales (Barreto y Barreto, 2001: 59). Para asegurar soberanía e independencia de las autoridades locales con relación a la «autoridad general» en su círculo de actuación (Madison, 1840: 99), la Suprema Corte de los Estados Unidos reconoció,

en el caso *McCulloch contra Maryland* (1819), que el principio federativo aseguraba que el ejercicio del poder tributario no podría coartar la autonomía de los entes federados (Schoueri, 2019: 450).

Esta idea fue reproducida por Brasil. Según su Constitución Federal (CF) actual, Brasil es una república federativa compuesta por cuatro entidades federativas: la Unión, los estados, los municipios y el Distrito Federal (artículo 18). Al mismo tiempo que la Constitución confirió autonomía político-administrativa a cada entidad federativa, también estableció la inmunidad tributaria recíproca entre estos entes (artículo 150 inciso VI a). Esto significa, por ejemplo, que el Estado de Río Grande del Sur puede crear impuestos (dentro de los límites de sus competencias constitucionales), pero estos impuestos no incidirán sobre las actividades de otros estados, municipios o la propia Unión. Como anunció Alcides Jorge Costa, esta garantía indica que hubo «un evidente rechazo en conferirle a un gobierno el poder de controlar las medidas constitucionales de otro, quien, con respecto a estas medidas, es declarado superior al que ejerce el control. Son proposiciones que no pueden ser negadas» (1988: 1741).

La inmunidad tributaria es una limitación constitucional al poder de tributar de naturaleza subjetiva, o sea, solo persigue a los sujetos inmunes (Haret, 2014: 79). Ello hace que los ingresos provenientes de actividades, rentas o patrimonio de los entes públicos estén a salvo del ejercicio del poder de tributar por medio de impuestos de los demás entes federativos. Así, por ejemplo, en sus actividades, la Unión (y sus autarquías y fundaciones) no puede ser tributada por impuestos provinciales y municipales. La inmunidad tributaria recíproca, sin embargo, genera un efecto bastante diverso en el ámbito de las licitaciones públicas, dependiendo de si se está ante un licitante nacional o extranjero, a partir de la especificidades del sistema tributario brasileño.

De modo simplificado, cuando se importa un equipo o insumo extranjero, quien soporta los impuestos nacionales que inciden sobre esa operación es el comprador (importador), ya que es este quien está conectado territorialmente con el país para fines de pago de tributos (artículo 22 inciso I del Código Tributario Nacional de Brasil [CTN]). Si, en cambio, hay compra de un insumo brasileño, como regla el contribuyente de derecho de los tributos será el propio vendedor, quien, a su vez, transfiere ese coste al precio final del producto en los tributos indirectos (artículo 166 del CTN). Esta diferencia se da, así, en las contrataciones nacionales. Las entidades públicas inmunes no son contribuyentes de derecho, únicamente soportan el gravamen económico de la tributación, o sea, figuran apenas como contribuyentes de hecho que solo se hacen cargo «del peso de la exacción, pues aquello que desembolsa no es tributo, en la legítima expresión de su perfil jurídico» (Carvalho, 2018: 209); así, no habría que hablar de inmunidad. Como la inmunidad recíproca es subjetiva, solo aplica a impuestos en los que el ente público es el contribuyente de derecho, afectando apenas a las operaciones en las que es colocado en la posición de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria (artículo 22 inciso I del CTN). Por otro lado, la condición de inmune no desgrava las operaciones internas, en las que la entidad pública tan solo soporta la repercusión económica de la tributación incidente sobre el alienante, o sea, ocupa la posición de contribuyente de hecho.

Ya en las importaciones, el importador es sujeto pasivo de los tributos incidentes sobre los bienes y servicios importados. La entidad pública importadora se coloca en la posición de contribuyente por ostentar el elemento de conexión que autoriza al Estado brasileño a tributar la operación (De Britto, 2014: 148). Como la entidad pública es el contribuyente de los aranceles incidentes en las importaciones, la inmunidad recíproca incide sobre la operación, generando efectos de desgravación tributaria. Esta misma lógica referente al pago de tributos se aplica en las contrataciones realizadas por los entes públicos —ya sea directamente o por medio de previa licitación—, con la peculiaridad de la incidencia de la inmunidad tributaria. Cuando el ente público adquiere un insumo o servicio del exterior, se lo considera el importador y, bajo esa condición, también el contribuyente, de modo que, por fuerza de la inmunidad recíproca, no sufre la incidencia de los impuestos que aplicarán sobre el bien o servicio.

Ya cuando el ente público adquiere el mismo insumo en el ámbito nacional, como regla, el contribuyente de los tributos relacionados al insumo es el proveedor nacional, quien no goza de inmunidad tributaria. La inmunidad recíproca, como vimos, es subjetiva; es decir, incide en función sobre la persona (el ente público, en el caso) y no sobre las operaciones. Así, una misma operación —entendida como suministro de un determinado insumo o servicio por un ente público— tendrá efectos tributarios bastante diferentes dependiendo de si el proveedor es nacional o extranjero. Esto genera una diferencia bastante significativa en el precio final del producto conforme su lugar de origen, incluso más cuando consideramos la alta carga tributaria existente en el país. Tal consecuencia es determinante en el ámbito de las licitaciones públicas, hasta el punto de hacer inviable la efectiva competencia entre propuestas nacionales e internacionales con respecto a los aspectos relacionados a la inmunidad tributaria de entes públicos.

Distorsiones de la inmunidad: La solución de la Ley 8.666/1993 (artículo 42 § 4º)

Como hemos visto, en razón de la inmunidad tributaria obtenida por los entes públicos en el caso de una licitación internacional para la adquisición de equipos o insumos, la propuesta nacional tendrá que considerar en el valor ofertado todos los costes tributarios nacionales, mientras que la propuesta extranjera no sufrirá esos tributos y, por lo tanto, presentará un valor bastante inferior por causa de esa diferencia de tratamiento tributario. Esto genera una discrepancia significativa de valor entre esas propuestas, tan solo a partir del tratamiento tributario derivado de la inmunidad aplicable al ente público. Es decir, el valor bastante más competitivo de las propuestas extranjeras no es consecuencia de una mayor eficiencia productiva de esas empresas en comparación con las empresas nacionales. La diferencia derivará, exclusivamente, de una serie de peculiaridades del sistema tributario brasileño, en especial de la inmunidad tributaria para entes públicos y sus efectos diferenciados frente a adquisiciones de insumos nacionales contra importados.

En gran parte, en un intento de neutralizar este impacto diferenciado de la inmunidad tributaria entre propuestas nacionales y extranjeras, el artículo 42 § 4° de la Ley 8.666/1993 determinaba la «ecualización tributaria» de las propuestas nacionales y extranjeras, con el objetivo de preservar la igualdad de condiciones para la competencia en las licitaciones internacionales:¹

Art. 42. En las concurrencias de ámbito internacional, la convocatoria deberá ajustarse a las directrices de la política monetaria y del comercio exterior y atender a las exigencias de los órganos competentes [...].

§ 4° Para fines de valoración de la licitación, las propuestas presentadas por licitantes extranjeros serán acrecidas de los gravámenes consecuentes de los mismos tributos que gravan exclusivamente a los licitantes brasileños en cuanto a la operación final de venta.

El dispositivo se orienta a las licitaciones internacionales, en las que puede haber la participación de proponentes extranjeras y nacionales. La determinación es clara: las propuestas extranjeras deben ser gravadas con los mismos tributos soportados por las propuestas nacionales. Pero ¿por qué el legislador determinó una sobrecarga tributaria sobre las propuestas extranjeras? El objetivo fue, justamente, ecualizar diferencias que no son inherentes a los aspectos de eficiencia productiva o comercial para, ahí sí, comparar adecuadamente las propuestas. Así, se intenta recalcular propuestas que parten de premisas diferentes (en este caso, de cargas tributarias distintas) con el objetivo de juzgar cuál es la propuesta más ventajosa. Este mecanismo es particularmente relevante por causa de las significativas diferencias tributarias entre productos y servicios nacionales e importados, como en el caso de la inmunidad tributaria recíproca de entes públicos que impacta significativamente a las importaciones.

Es importante observar que hay otras distorsiones tributarias entre propuestas nacionales y extranjeras, que derivan no solo de la inmunidad recíproca, sino también del sistema tributario brasileño en general. El artículo 42 § 4° determinaba la ecualización de las diferencias tributarias entre propuestas nacionales y extranjeras, incluyendo (pero no limitándose) a las diferencias que derivan de la inmunidad tributaria. La disposición prescribía que las propuestas internacionales serían acrecidas, a fines de comparación, de los mismos tributos que gravan a los licitantes nacionales. Se trata, claramente, de un mecanismo ficticio, en el que, para fines de comparación y valoración, hay una equiparación tributaria entre las propuestas nacionales e internacionales, lo que se hace por medio de un añadido de tributos (virtual y ficticio en el ámbito del juicio de las propuestas). El añadido es el método de neutralizar el hecho de la inmunidad, que acaba por desgravar las importaciones realizadas directamente por entidades públicas inmunes (contribuyentes). Con este sumatorio de los tributos que incidirían

1. La Ley 8.666/1993 era una ley brasileña que establecía normas generales para las licitaciones y contrataciones públicas de la Unión, los estados, los municipios y el Distrito Federal. Dicha ley fue derogada definitivamente el 30 de diciembre de 2023 por la Ley 14.133.

en caso de que no hubiera inmunidad de esos entes públicos en las propuestas extranjeras, se garantiza la igualdad de situación tributaria entre las propuestas nacionales y extranjeras, que pasan a competir bajo premisas ecuanímes.

La valoración de la mayor idoneidad de las propuestas debe partir de las mismas premisas de costes. En caso de significativas diferencias en la formación del precio que no advienen de la eficiencia productiva o comercial, sino de una configuración jurídico-tributaria, esas diferencias deben ser ecualizadas para que la efectiva competencia entre propuestas nacionales y extranjeras pueda ocurrir. Una vez equiparados los parámetros tributarios se podrá, entonces, comparar cuál es la propuesta más ventajosa para la administración. Vencerá aquella que, de hecho, presente el mejor coste-beneficio derivado del proceso productivo de la empresa.

Es importante tener en cuenta que, cuando se habla de «ecualizar» y, más específicamente, de «gravar» las propuestas extranjeras, ello se hace para fines de valoración de las propuestas. El ente licitante no pagará esos tributos si la propuesta extranjera es la vencedora y ellos no serán, de hecho, debidos. Habrá apenas la inclusión de esa carga tributaria en el momento del análisis de las propuestas extranjeras, de modo que la valoración considere propuestas ecualizadas, es decir, que partan de una misma carga tributaria. Hecha la equiparación tributaria, ocurrirá, entonces, la valoración de las propuestas, que tendrá en cuenta los aspectos comerciales del suministro del producto por las empresas proponentes nacionales y extranjeras (sin desequilibrios generados por el aspecto tributario).

La ecualización tributaria trata de permitir, así, la plena y efectiva competencia entre las proponentes nacionales y extranjeras. De esta forma, corrige una distorsión competitiva generada por aspectos tributarios y, con ello, hace posible que las propuestas nacionales y extranjeras sean equiparables, venciendo aquella que efectivamente presente la mejor propuesta, es decir, aquella que contenga los aspectos comerciales más eficientes y competitivos. El objetivo de la ecualización tributaria no es crear ventajas competitivas para la empresa nacional. Se busca, por el contrario, ecualizar las distorsiones que derivan del sistema tributario nacional y, con ello, permitir una efectiva competencia entre nacionales y extranjeros.

Las deficiencias del criterio actual y la respuesta de la nueva Ley de Licitaciones (artículo 52)

El criterio de la Ley 8.666/1993 para la ecualización de las propuestas consiste en añadir a las propuestas de los licitantes extranjeros tributos equivalentes a aquellos que hayan incidido en las propuestas nacionales. Sin embargo, este criterio es de difícil operatividad y debe ser aplicado con cautela, únicamente cuando su utilización garantice la igualdad entre empresas brasileñas y extranjeras (Pereira, 2013: 85).

No es sencillo definir la forma en la que las propuestas extranjeras deberán ser gravadas, dificultad que deriva (y mucho) de la complejidad del propio sistema tributario brasileño y que puede generar contestaciones (e, incluso, nuevas distorsiones). De

hecho, hay bastante discusión sobre cuándo utilizar y de qué forma el mecanismo de la ecualización tributaria, como se puede desprender, por ejemplo, del análisis de las sentencias 2.238/2013 – Plenario y 1.866/2015 – Plenario del Tribunal de Cuentas de la Unión (TCU).²

Más allá de la dificultad de saber cuándo y cómo aplicar la nueva regla, el mecanismo de «añadir» los tributos nacionales para garantizar la equidad de los participantes lleva a la pregunta: ¿cuál es la carga efectivamente aplicable a los tributos nacionales? A título de ejemplo, en el territorio nacional operan diferentes regímenes tributarios. Por ejemplo, la carga tributaria incidente sobre licitantes nacionales encuadrados en el régimen del «simple nacional» (Ley Complementaria 123/2006, Brasil) puede ser menor que la carga aplicable a contribuyentes en el régimen regular y, en ese contexto, ¿cómo se define qué valor será añadido a las propuestas internacionales? Esta discusión pasa por la difícil tarea de definir cuál sería el «sistema tributario de referencia» (Mello, 2016), para entonces establecer qué debe ser «añadido» a las propuestas extranjeras. Es un factor que complicaba más la aplicación del criterio de la Ley 8.666/1993.

La Nueva Ley de Licitaciones (Ley 14.133/2021) también reconoce la necesidad de ecualizar tributariamente las propuestas de licitantes nacionales y extranjeros con el objetivo de neutralizar efectos como el de la inmunidad recíproca. No obstante, el nuevo criterio establecido por el artículo 52 § 4° es diferente al anterior:

Subsección V: De las Licitaciones Internacionales

Art. 52. En las licitaciones de ámbito internacional, la convocatoria deberá ajustarse a las directrices de la política monetaria y del comercio exterior y atender a las exigencias de los órganos competentes [...].

§ 4° Los gravámenes incidentes sobre los precios constarán en la convocatoria y serán definidos a partir de estimativas o promedios de los tributos.

El nuevo criterio del artículo 52 § 4° de la Ley 14.133/2021 tiene la ventaja de presumir para todos los licitantes una estimativa media de tributos. Así, hace viable la ecualización entre propuestas nacionales e internacionales, pero también permite una mayor

2. En la sentencia 2.238/2013 – Plenario, el TCU juzgó que la empresa Eletrobrás debería haber utilizado como regla el artículo 42 § 4° de la Ley 8.666/1993 incluso en un proceso de compra que obedecía las condiciones previstas en acuerdos, protocolos, convenciones o tratados internacionales aprobados por el Congreso Nacional, como es el caso de adquisiciones financiadas por el Banco Interamericano de Desarrollo (BIRD). En el caso en cuestión, se entendió que los criterios de la convocatoria no eran suficientes para garantizar la igualdad de competencia entre empresas nacionales y extranjeras. Con base en ese precedente, el Ministerio de Hacienda formuló una consulta al mismo TCU, cuya respuesta fue plasmada en la sentencia 1.866/2015 – Plenario, en la que se cuestionó si los procesos de compra regulados por reglas de organismos internacionales siempre debían contener una regla de ecualización tributaria. La respuesta fue negativa. La utilización de la regla puede ser dispensable cuando haya una previsión de otras reglas para garantizar la igualdad entre propuestas nacionales y extranjeras. Al analizar el caso, el TCU verificó que las reglas de contratación aplicables al caso BIRD ya neutralizaban la diferencia de régimen tributario entre propuestas nacionales e internacionales. Como había equidad, era dispensable la aplicación del criterio del artículo 42 § 4° de la Ley 8.666/1993.

igualdad en la competencia entre propuestas nacionales sujetas a regímenes tributarios diferentes. En la práctica, este neutraliza la discusión sobre el régimen tributario aplicable en el momento de la valoración de las propuestas, pues equipara tributariamente todas las opciones, de modo que pasa a considerar como premisa un mismo conjunto de tributos de referencia. Es como si se estableciera como regla general que la contratación será realizada por la mejor propuesta de precio aportado a partir de bases tributarias iguales. Así, para fines de valoración (es decir, nuevamente de forma ficticia), la ley determina que la convocatoria deberá prever, para cada caso concreto, la definición de un rol de cargas tributarias de referencia, al que todas las propuestas —nacionales y extranjeras— estarán vinculadas.

Partiendo todas de premisas tributarias equivalentes, se neutraliza ese factor de la composición de los costes de las propuestas, que ahora pasan a representar un coste relacionado a sus costos de producción. En otras palabras, neutralizados los aspectos tributarios, las diferencias de valor entre las propuestas nacionales y extranjeras representarán, efectivamente, diferencias de eficiencia productiva de cada proponente, por lo que la valoración podrá ocurrir en igualdad de condiciones para la selección de la propuesta más ventajosa.

En lo que se refiere a los efectos en relación con entidades inmunes, la ecualización garantiza que el beneficio tributario sea neutralizado en la evaluación de las ventajas de las propuestas. En el nuevo modelo, la estimativa media de impuestos garantiza que la competencia se haga apenas por el mejor precio. La Administración considera que pagará aquella parcela de tributos presumida en los casos de los licitantes nacionales o extranjeros y entonces poco importará si los licitantes nacionales tienen acceso a beneficios específicos o si la compra extranjera será beneficiada con la inmunidad.

La nueva regla de ecualización, así como la anterior, evita que la inmunidad recíproca sea utilizada en contra del competidor nacional, aunque en algunas ocasiones ello represente un coste mayor de adquisición. En caso de que el precio con la tributación ecualizada del concurrente nacional sea mejor, la Administración cargará con el coste económico derivado de la imposibilidad de extensión de los efectos de la inmunidad para los impuestos indirectos. Si, por lo contrario, la propuesta internacional es menor, el beneficio de la inmunidad hará la adquisición aún más barata y ventajosa.

De esta forma, tanto el criterio nuevo como el antiguo criterio buscan neutralizar los efectos de la diferencia entre regímenes tributarios aplicables a propuestas nacionales y extranjeras y tienen la potencialidad de reducir conflictos derivados de la inmunidad recíproca para la administración directa, autarquías y fundaciones. Sin embargo, el mecanismo de ecualización previsto por la nueva ley tiende a simplificar la neutralidad tributaria y, con ello, reduce el potencial de discusiones y conflictos del procedimiento de ecualización tributaria.

Distorsiones provocadas por la ausencia de una previsión de ecualización tributaria en la Ley de las Estatales

Es importante destacar que ni la Ley 8.666/1993 ni la Ley 14.133/2021 se aplican a las contrataciones de las empresas estatales.³ Estas son reguladas por la Ley 13.303/2016 (la llamada Ley de las Empresas Estatales)⁴ que no contiene un dispositivo semejante al artículo 42 § 4° de la Ley 8.666/1993 o al artículo 52 § 4° de Ley 14.133/2021. La razón de ello es muy simple: las empresas estatales no gozan, como regla, de inmunidad tributaria.

Al ser personas jurídicas de derecho privado, las empresas estatales deben someterse a las mismas obligaciones de las demás empresas privadas, incluso en relación con las obligaciones tributarias. Es lo que dispone el artículo 173 § 1° II de la Constitución Federal, que determina que la ley que regule el régimen jurídico de las empresas estatales deberá prever «la sujeción al régimen jurídico propio de las empresas privadas, incluso en cuanto a los derechos y obligaciones civiles, comerciales, laborales y tributarias». El objetivo es permitir que las empresas estatales actúen en condiciones de igualdad con las demás empresas, sin hacer *jus a privilegios* (o amarras) que distorsionen la competencia en y por el mercado.

Una vez que las empresas estatales no gocen de inmunidad, las distorsiones tributarias entre propuestas nacionales y extranjeras en licitaciones realizadas por esos entes pueden existir, pero ciertamente serán situaciones específicas y muy puntuales. En otras palabras, la distorsión entre propuestas nacionales y extranjeras que se genera en razón de la inmunidad recíproca, una vez que presente apenas relación con entes públicos, no existiría (o, mejor dicho, no debería existir) en las contrataciones de empresas estatales. En regla, por lo tanto, no existe una diferencia tributaria significativa entre propuestas nacionales y extranjeras para una empresa estatal que licite la adquisición de insumos. En ambos casos, los tributos serán debidos, ya que no existe inmunidad tributaria subjetiva aplicable a la empresa estatal y los precios ofertados tanto por la empresa nacional como por la empresa extranjera considerarán esos costes.

Ante ello, no tendría sentido una previsión en la Ley de las Estatales replicando el artículo 42 § 4° de la Ley 8.666/1993 o el artículo 52 § 4° de la Ley 14.133/2021, pues estas

3. Al respecto, véase Supremo Tribunal Federal de Brasil, recurso extraordinario 441.280, 16 de marzo de 2021.

4. En la definición de la Ley de las Empresas Estatales, las empresas estatales son personas jurídicas de derecho privado organizadas en forma empresarial con el objetivo de obtener beneficios económicos. Según la ley, existen dos tipos de empresas estatales, diferenciadas a partir de la composición de su capital social: i) empresa pública, cuyo capital social es íntegramente propiedad de la Unión, los estados, el Distrito Federal o los municipios; y ii) sociedad de economía mixta, cuyas acciones con derecho a voto pertenecen en su mayoría a una entidad de la administración pública. La Ley de las Empresas Estatales contiene normas generales sobre la organización y gestión de las empresas estatales de la Unión, los Estados, los municipios y el Distrito Federal, incluyendo normativas específicas sobre las licitaciones y contrataciones de estas entidades empresariales.

disposiciones tienen en cuenta la licitación en el contexto del régimen tributario típico de los entes públicos: la inmunidad tributaria y las distorsiones que ella causa entre las propuestas nacionales y extranjeras. De la misma forma, la Ley de las Estatales tiene en cuenta la licitación en el contexto tributario típico de las empresas estatales, en el que no existe inmunidad tributaria y, por lo tanto, distorsiones significativas y habituales entre propuestas nacionales y extranjeras.

Las distorsiones en caso de inmunidad tributaria excepcional de empresas estatales: El ejemplo de la Casa de la Moneda de Brasil

Por un lado, tenemos que la legislación general de licitaciones y contratos trata de ecualizar la competencia entre propuestas nacionales e internacionales en las licitaciones realizadas por la administración directa, autarquías y fundaciones. Por el otro, tenemos que esa legislación no es aplicable a las empresas estatales, ya que son reguladas por la Ley 13.303/2016 y esta no contiene una disposición expresa previendo la ecualización tributaria. En ese contexto, sin embargo, existen algunas situaciones específicas y excepcionales de empresas públicas que fueron beneficiadas por la extensión de la inmunidad recíproca por el STF.

Considerando la ausencia de capacidad contributiva derivada de la aplicación del producto de la actividad en la realización de finalidades típicas estatales, el STF extendió, en casos concretos y específicos, el efecto de la inmunidad recíproca también a algunas empresas públicas, consideradas por el Tribunal como prestadoras de servicios públicos (Horvath y Pinheiro, 2019). Entre las empresas beneficiadas con esta extensión se encuentran la Empresa de Correos y Telégrafos,⁵ la Empresa Brasileña de Infraestructura Aeroportuaria⁶ y la Casa de la Moneda de Brasil (CMB).⁷

Ahora bien, no cualquier empresa estatal prestadora de servicios públicos podrá valerse de los beneficios de la inmunidad recíproca. En un juicio reciente, la Corte Constitucional negó el beneficio a la Sabesp —sociedad de economía mixta del Estado de San Pablo responsable de la prestación de servicios de saneamiento básico y que tiene una participación accionarial negociada en la bolsa de valores— bajo el argumento de que parte de los ingresos de la entidad no eran aplicados en las finalidades públicas, convirtiéndose en lucro de accionistas privados.⁸ Este juicio es paradigmático para demostrar que la inmunidad recíproca trata de evitar que la actuación de un determinado ente tributante retire recursos directamente destinados al financiamiento de finalidades públicas perseguidas por otro ente, lo que no se identifica en las empresas estatales con participación privada.

Ese es el ejemplo de la CMB, empresa pública estatal dotada de personalidad jurí-

5. Supremo Tribunal Federal, recurso extraordinario 627.051, 11 de febrero de 2015.

6. Supremo Tribunal Federal, *agravo de instrumento em recurso extraordinário com repercussão geral* 638.315, 31 de junio de 2011.

7. Supremo Tribunal Federal, *agravo em recurso especial* 610.517, 23 de junio de 2014.

8. Al respecto, véase Supremo Tribunal Federal, recurso extraordinario 600.867, 30 de octubre de 2020.

dica privada. A pesar de su sumisión al régimen jurídico privado, goza de inmunidad tributaria en la importación de insumos y equipos en función de la decisión del STF. En la acción civil originaria 2.179, el STF determinó la inmunidad tributaria de la CMB específicamente en relación con la importación de una serie de equipos que serían utilizados para fabricar papel moneda y documentos oficiales:

Nota: [...] La Casa de la Moneda de Brasil (CMB), que es una empresa pública, ejecuta como actividad final, en régimen de monopolio, un servicio público constitucionalmente otorgado a la Unión Federal, calificándose, en función de su específica destinación institucional, como entidad delegada de los servicios públicos a los que se refiere el artículo 21 inciso VII de la Ley Fundamental, lo que excluye a esa empresa gubernamental, en materia de impuestos, por efecto del principio de la inmunidad tributaria recíproca (CF, artículo 150, VI, a), del poder de tributar delegado a los entes políticos en general.

El STF reconoció el derecho a la inmunidad tributaria de esa empresa pública por la peculiaridad de las actividades que le fueron delegadas. Esta inmunidad alcanza, en específico, a las importaciones de máquinas e insumos destinados exclusivamente a la prestación del servicio público de fabricación de papel moneda y moneda metálica y los destinados a la impresión de sellos postales y fiscales federales y títulos de la deuda pública federal. El propio texto de la decisión ya deja bastante claro que la inmunidad alcanza solamente a las importaciones de los insumos y equipos intrínsecamente relacionados al servicio público desempeñado por la empresa. Sin embargo, el efecto «inmunizador» de esa decisión no afecta a las adquisiciones internas porque, en esos casos, la entidad que goza de inmunidad subjetiva no es contribuyente de los impuestos incidentes sobre la operación (aunque ella soporte su repercusión económica). Así, el reconocimiento de los efectos de la inmunidad recíproca sobre las importaciones de insumos de la CMB no es automáticamente extensible a las operaciones internas, tanto por los límites objetivos del precedente arriba mencionado (pedido) como en razón de la propia estructura del ordenamiento tributario brasileño.

La decisión trae, por lo tanto, un impacto de competencia insuperable para las licitantes brasileñas, en el ámbito de las licitaciones internacionales que sean promovidas por la CMB para la adquisición de insumos y equipos. En el escenario deseado por la decisión del STF, las propuestas extranjeras no incorporarán los costes de los tributos nacionales (ya que tal adquisición se enmarca en la inmunidad tributaria conferida por la decisión del STF), mientras que las propuestas nacionales tendrán que soportar los costes tributarios que, obviamente, estarán incluidos en el precio final ofrecido en la licitación. Cabe destacar que no se trata de una diferencia derivada de una eficiencia productiva o comercial de las licitantes. Hay, eso sí, una diferenciación tributaria que deriva de un entendimiento judicial específico y que conlleva una desequiparación «artificial» entre propuestas nacionales y extranjeras.

En este caso, por lo tanto, queda claro que debería haber alguna medida para permitir que licitantes nacionales y extranjeras compitan en condiciones de igualdad, bajo

pena de hacer inviable totalmente la participación de empresas brasileñas en las licitaciones de la CMB. La ausencia de un criterio en la Ley de las Estatales para la ecualización tributaria de propuestas en las licitaciones internacionales, aunque sea justificable lógica y estructuralmente, provoca un desequilibrio en las hipótesis en las que empresas públicas, como la CMB, consiguen una extensión de los efectos de la inmunidad recíproca por prestar servicios públicos.

Dejando de lado las críticas que puedan ser destinadas a esta interpretación extensiva de la regla del artículo 150 inciso IV § 2º de la CF, es posible identificar una laguna en el ordenamiento brasileño que carece de una regla para ecualizar el desequilibrio provocado en la competencia entre propuestas nacionales y extranjeras en el proceso de compra de empresas estatales inmunes.

Discusión: Una propuesta de integración para la falta de una regla expresa de ecualización para las empresas estatales

La afronta a la igualdad de condiciones para la competencia generada a partir de la inmunidad tributaria otorgada solo a las proponentes extranjeras debe ser solucionada por medio de la ecualización tributaria, acción que permite recalibrar las condiciones de las propuestas, haciéndolas efectivamente comparables. Sin la ecualización, enfrentamos un escenario en el que las propuestas brasileñas y extranjeras parten de estándares diferentes, por lo que es inviable una comparación justa y objetiva entre ellas. A partir de la ecualización tributaria se permite el realineamiento del punto de partida de las propuestas, que pasan a ser evaluadas en condiciones tributarias más ecuánimes, con la valoración de las condiciones económicas efectivamente inherentes a las propuestas económicas de cada proponente.

Es necesario ser transparentes: la ecualización es un mecanismo tan legítimo como necesario para corregir las distorsiones causadas por un diseño tributario bastante excepcional, como la extensión de la inmunidad recíproca a empresas públicas prestadoras de servicios públicos por decisión judicial. La ausencia de un dispositivo expreso que prevea la ecualización tributaria entre propuestas nacionales y extranjeras en la Ley de las Estatales no significa una prohibición implícita o un alejamiento voluntario de este mecanismo para las empresas estatales; significa, simplemente, que el legislador entendió que un dispositivo en ese sentido sería inútil y desprovisto de eficacia, ya que traería una solución para un problema que no se vislumbraba en las licitaciones de las empresas estatales.

Tal como ocurre con los demás entes públicos, las empresas públicas inmunes deben aplicar reglas de ecualización tributaria entre las propuestas nacionales y extranjeras, permitiendo la valoración bajo bases ecuánimes. El deber de ecualización es consecuencia de un beneficio del que la empresa pública goza por haber sido excepcionalmente equiparada para fines de inmunidad tributaria a los entes públicos. Así, del mismo modo en que los entes públicos tienen que corregir eventuales distorsiones generadas por la inmunidad tributaria en sus licitaciones, también las empresas pú-

blicas inmunes tienen esa obligación, en la medida en que hagan *jus* al beneficio de la inmunidad tributaria típica de los entes públicos.

Una laguna normativa puede ser definida como una situación para la cual falta una norma que relaciona un caso concreto a una solución normativa (Chiassoni, 2019: 301). En este sentido, se está ante una verdadera laguna normativa, ya que la disposición aplicable (Ley de las Estatales) no prevé una norma específica de ecualización tributaria de las propuestas en licitaciones internacionales y no hay espacio para la aplicación subsidiaria de la Ley 8.666/1993 o de la Ley 14.133/2021 por las razones ya mencionadas. Ante una laguna, cabe al intérprete resolverla, integrando el ordenamiento jurídico (Guastini, 2014: 202) para garantizar la tutela de principios como la igualdad de condiciones para la competencia. Frente a ello, proponemos que, en los casos excepcionales de empresas estatales que gozan de inmunidad tributaria, sea aplicada la regla de ecualización tributaria ya prevista en el ordenamiento, aunque sea para situaciones no originalmente abarcadas por esas reglas.

Es cierto que las empresas estatales tienen un régimen de licitaciones y contratos propio, sujeto a las especificidades de su función empresarial. Sin embargo, considerando que para los fines específicos de la inmunidad tributaria recíproca algunas empresas públicas fueron equiparadas a los entes de la administración directa, autarquías y fundaciones, las reglas de ecualización tributaria propuestas por el propio ordenamiento para regular la actuación de estos pueden ser invocadas por analogía para regular la situación de laguna en que están situadas aquellas. Con ello, no se pretende defender la aplicación subsidiaria de la Ley 8.666/1993 o la Ley 14.133/2021 para las contrataciones de empresas estatales, sino defender la necesidad de garantizar la igualdad de condiciones para la competencia por medio de la integración de una regla que garantice la ecualización de las propuestas.

Del mismo modo, el objetivo de la ecualización tributaria no es dar preferencia a las licitantes brasileñas, sino crear un mecanismo para equilibrar la cuestión tributaria y, con ello, permitir que las propuestas sean comparadas en relación con su coste beneficio productivo y comercial, sin que cuestiones externas de incidencia (y no incidencia) tributaria interfieran en esa decisión. Habrá competencia y será plena tras equilibrar las propuestas bajo el aspecto tributario; así, vencerá aquella que ofrezca, efectivamente, las condiciones más ventajosas en los términos definidos por la convocatoria.

La ventaja no puede ser perseguida con un total alejamiento de la igualdad de condiciones para la competencia, causando la exclusión de las empresas brasileñas del certamen. La igualdad de condiciones para la competencia es un valor igualmente perseguido por las licitaciones de empresas estatales (artículo 32). Aunque las estatales tengan peculiaridades por motivo de la función empresarial por ellas ejercida (que debe estar debidamente reflejada en un régimen jurídico de licitaciones y contratos propio), esas peculiaridades no alejan a un régimen mínimo público, que deriva de su pertenencia a la estructura estatal y que impone la observancia de la igualdad de condiciones para la amplia competencia.

La ecuilización tributaria permite, justamente, armonizar la búsqueda de la mayor ventaja con la observancia de la igualdad de condiciones para la competencia. De inicio, hay un recalibrado de las propuestas que fueron desequiparadas por causa de una decisión judicial que extiende a empresas estatales un beneficio exclusivo de los entes públicos. Tras traer las propuestas nacionales y extranjeras hacia el mismo estándar tributario, neutralizando eventuales desigualdades existentes en función de ese aspecto, habrá, entonces, una competencia ecuaníme y efectiva entre las propuestas, venciendo aquella que presente la mayor ventaja en los términos definidos en la convocatoria.

Aquí, es interesante recordar que la licitación de los entes públicos también busca la mayor ventaja de las propuestas e, incluso así, hay una previsión expresa de ecualización tributaria entre las propuestas nacionales y extranjeras. Esto pasa porque, junto a la búsqueda de la ventaja, también existe la garantía de la isonomía y la más amplia competencia, además del desarrollo nacional sostenible, exactamente como ocurre con las licitaciones en las empresas estatales, conforme al régimen determinado por la Constitución Federal que es traído por la Ley de las Estatales.

Conclusión

La necesidad de una regla de ecualización tributaria para propuestas nacionales y extranjeras en las contrataciones gubernamentales deriva, en gran medida (aunque no exclusivamente) de las características y los efectos de la inmunidad recíproca de los entes tributantes en Brasil. Dicho de otra forma, la regla que corrige la eventual inequidad en la competencia entre agentes nacionales y extranjeros trata de corregir, entre algunas otras distorsiones tributarias, las consecuencias de la inmunidad.

En este sentido, tanto las antiguas (pero aún vigentes) leyes de licitaciones (Ley 8.666/1993) como la nueva ley (Ley 14.133/2021) previeron expresamente el mecanismo de ecualización tributaria entre las propuestas nacionales y extranjeras, de modo que se neutralicen los impactos de los tributos —y de las inmunidades— sobre las propuestas y, con ello, se permita que las propuestas sean comparadas a partir de las mismas premisas tributarias. Esta misma regla no fue expresamente prevista en la ley que regula las contrataciones de las empresas estatales (Ley 13.303/2016), lo que es lógico y racional, ya que las empresas estatales deberían estar sometidas al régimen jurídico propio de las empresas privadas y, por lo tanto, no gozarían de inmunidad tributaria. En otros términos, aunque pueda haber otras distorsiones puntuales, no habría la gran disonancia entre la propuesta nacional y la extranjera derivada de los efectos de la inmunidad tributaria.

En este sentido, la extensión de los efectos de la inmunidad recíproca a algunas empresas públicas prestadoras de servicios públicos por decisión judicial reclama la integración de la laguna identificada en la estructura de la Ley de las Estatales, cuya estructura no considera —ni debería considerar— originalmente tales efectos tributarios. Este trabajo propone la utilización analógica de las reglas de ecualización aplicables a los entes públicos originalmente inmunes (administración directa, autarquías y


fundaciones) para las contrataciones realizadas por empresas públicas que obtuvieron la extensión del beneficio. Solamente con la eliminación de esta laguna, y la consecuente ecualización de las propuestas, sería posible hacer viable la competencia entre actores nacionales y extranjeros en estos casos específicos.


Referencias


- ADEODATO, João Maurício (1998). «Bases para uma metodologia da pesquisa em direito». *Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo*, 4: 171-187. Disponible en <https://tipg.link/NoU4>.
- BARRETO, Aires Fernandino y Paulo Ayres Barreto (2001). *Imunidades tributárias: Limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética.
- DE ANDRADE, José Maria Arruda (2006). *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP.
- DE BRITTO, Lucas Galvão (2014). *O Lugar e o tributo*. São Paulo: Noeses.
- CARVALHO, Paulo de Barros (2018). *Curso de direito tributário*. 29.^a ed. São Paulo: Saraiva.
- CHIASSONI, Pierluigi (2019). *Técnica da interpretação jurídica*. São Paulo: RT.
- COSTA, Alcides Jorge (1988). «Algumas ideias sobre uma reforma do sistema tributário brasileiro». *Direito Tributário Atual*, 7-8: 1733-1768.
- GUASTINI, Riccardo (2014). *Interpretar y argumentar*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- GUBA, Egon G. e Yvonna S. Lincoln (1994). «Competing paradigms in qualitative research». En Norman K. Denzin e Yvonna S. Lincoln, *Handbook of qualitative research*. Thousand Oaks: Sage.
- HARET, Florence (2014). «O supremo e a imunidade recíproca: Como o STF tem se posicionado na interpretação de regras constitucionais que disciplinam a imunidade recíproca». *Revista da Faculdade de Direito da Universidade São Judas Tadeu*, 1 (1): 71-86.
- HORVATH, Estevão y Hendrick Pinheiro (2019). «Imunidade recíproca e os serviços públicos na visão do Supremo Tribunal Federal». En Raphael Frattari y Valter Lobato (coordinadores), *30 Anos da Constituição Federal de 1988* (pp. 201-216). Belo Horizonte: Arraes.
- MADISON, James (1840). «Conformidade do plano proposto com os princípios republicanos: Exame de huma bjeccão». En Alexander Hamilton, James Madison y John Jay, *O Federalista. Tomo 2* (pp. 91-101). Río de Janeiro: Typ. Imp. E Const. de J Ville-neuve e Comp.
- MELLO, Henrique (2016). «Sobre o sistema tributário de referência para os gastos indiretos». *Interesse Público*, 18 (99): 137-150.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa (1992). *Imunidades*. São Paulo: Saraiva.
- PEREIRA, Luiz Henrique de Castro (2013). *Licitações Internacionais e a Lei n. 8.666/93*. São Paulo: All Print.

- RIBEIRO, Cássio Garcia y Edmundo Inácio Junior (2019). *O mercado de compras governamentais brasileiro (2006-2017): Mensuração e análise*. Texto para discussão, Instituto de Encuesta Económica Aplicada (IPEA).
- SCHOUEIRI, Luís Eduardo (2019). *Direito Tributário*. 9.^a ed. São Paulo: Saraiva.
- ZAGO, Marina (2018). *¿Poder de compra estatal como instrumento de políticas públicas?* Brasília: ENAP. Disponible en <https://tipg.link/NpjF>.

Sobre los autores

FLORIANO DE AZEVEDO MARQUES NETO es abogado, catedrático de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo y doctor en Derecho por la misma universidad. Su correo es floriano@manesco.com.br.  <https://orcid.org/0000-0002-3993-0331>.

MARINA FONTÃO ZAGO es abogada, profesora de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo y doctora en Derecho del Estado por la misma universidad. Es investigadora invitada en Yale Law School. Cuenta con una maestría en Gestión y Políticas Públicas de la EAESP/FGV. Su correo es marfzago@gmail.com.  <https://orcid.org/0000-0001-9796-3329>.

HENDRICK PINHEIRO DA SILVA es abogado, profesor de derecho tributario y financiero de la Universidad Federal de Río de Janeiro y doctor en Derecho Económico, Financiero y Tributario por la Universidad de São Paulo. Su correo es hen_drlick@usp.br.  <https://orcid.org/0000-0002-4603-2134>.

REVISTA DE DERECHO PÚBLICO

La *Revista de Derecho Público* es publicada desde 1963 por el Departamento de Derecho Público de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile. Aparece dos veces al año. Su propósito es la difusión de los avances del derecho público nacional e internacional y la socialización de artículos de investigación inéditos de la comunidad académica nacional e internacional.

DIRECTORA

Ana María García Barzelatto

SECRETARIO DE REDACCIÓN

Felipe Peroti Díaz

fperoti@derecho.uchile.cl

SITIO WEB

revistaderechopublico.uchile.cl

CORREO ELECTRÓNICO

publico@derecho.uchile.cl

LICENCIA DE ESTE ARTÍCULO

Creative Commons Atribución Compartir Igual 4.0 Internacional



La edición de textos, el diseño editorial
y la conversión a formatos electrónicos de este artículo
estuvieron a cargo de Tipografía

www.tipografica.io