



47ª. Asamblea General del CIAT

ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL QUE AFECTAN EN LA GESTIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS



47° ASAMBLEA GENERAL
Buenos Aires
República Argentina



**Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT
Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP**

47ª. ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT



47° ASAMBLEA GENERAL

Buenos Aires

República Argentina

**“ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL
QUE AFECTAN EN LA GESTIÓN DE LAS
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS”**

**Buenos aires, Argentina
22 al 25 de abril de 2013**



Copyright ©2013
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Secretaría Ejecutiva

Apartado Postal 0834-02129
Panamá, República de Panamá
Web site: <http://www.ciat.org>
Correo Electrónico: ciat@ciat.org

ISBN 978-9962-647-73-7

Publicado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

ÍNDICE

Presentación del CIAT	vii
SESIÓN INAUGURAL	
TEMA 1 DOBLE IMPOSICIÓN, EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN - CDIs	
<i>Ponencias</i>	
TEMA 1 Doble imposición, evasión fiscal internacional y convenios para evitar la doble imposición, Guillermo Michel, Subdirector General, Coordinación Técnica Institucional Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina).....	3
TEMA 1 Doble imposición, evasión fiscal internacional y convenios para evitar la doble imposición, (CDIs), Lionel Testevuide, Subdirector de Grandes, Contribuyentes, Dirección General de Finanzas Públicas (Francia)	21
<i>Casos prácticos</i>	
TEMA 1.1 Normativa interna para prevenir la evasión fiscal internacional, Rosario Massino, Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional, Guardia de Finanzas (Italia)	33
TEMA 1.1 Normativa interna para prevenir la evasión fiscal Internacional, Beatriz Viana Miguel, Directora General, Agencia Estatal de Administración Tributaria (España)	43

Índice

TEMA 1.2	Aplicación efectiva de las cláusulas anti-abuso de los convenios para evitar la doble imposición –CDIs, Carlos Alberto Barreto, Secretario, Receita Federal (Brasil)	57
TEMA 1.2	Aplicación efectiva de las disposiciones anti-abuso en los TEDI, Shudha Sharma, Miembro Secretario Especial de Gobierno (India).....	63
TEMA 2	CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
<i>Ponencia</i>		
TEMA 2.	Control de los precios de transferencia, Gonzalo Arias, Director de Cooperación y Tributación Internacional (CIAT).....	99
<i>Casos prácticos</i>		
TEMA 2.1	Métodos específicos para el control de los precios de transferencia, Horacio Curien, Subdirector General de la Subdirección General de Fiscalización, Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina).....	141
TEMA 2.1	Métodos específicos para el control de los precios de transferencia, Carlos Alberto Barreto, Secretario, Receita Federal (Brasil).....	155
TEMA 2.2	Sectores de Interés: casos prácticos, Tania Quispe, Superintendente Nacional, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Perú).....	171
TEMA 2.3	APAS – Arreglo anticipado de fijación de precios, BAPS – Arreglo bilateral anticipado de fijación de precios, MAPS – Arreglo multilateral anticipado de fijación de precios, Esther Hernández, Directora General, Dirección General de Impuestos Internos (República Dominicana).....	181

TEMA 2.3	APAS – Arreglo anticipado de fijación de precios, BAPS – Arreglo bilateral anticipado de fijación de precios, MAPS – Arreglo multilateral anticipado de fijación de precios, Pablo Ferreri, Director General de Rentas, Dirección General Impositiva (Uruguay).....	191
----------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

TEMA 3 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Ponencia

TEMA 3	Intercambio de información y asistencia administrativa mutua entre las administraciones tributarias, Horacio Curien, Subdirector General de Fiscalización, Administración Federal de Ingresos Públicos (Argentina).....	217
--------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----

Casos prácticos

TEMA 3.1	Intercambio de información y asistencia administrativa mutua entre las administraciones tributarias, Donal Godfrey, Subdirector, (Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información).....	233
TEMA 3.2	La fiscalización y cobranza en el exterior, Marian Bette, Asesora Superior de Políticas, Administración de Impuestos y Aduanas, Ministerio de Finanzas (Países Bajos).....	255
TEMA 3.2	La fiscalización y cobranza en el exterior, Gunilla Pahlsoon Bluhm, Coordinadora Internacional, Agencia Tributaria (Suecia).....	275
TEMA 3.2	La fiscalización y cobranza en el exterior, Brian McCauley, Comisionado Asistente, Agencia de Ingresos (Canadá)	279

Índice

TEMA 3.3	Implementación efectiva de unidades de intercambio de información y de tributación internacional, Jenny Patricia Jiménez, Directora Tributación Internacional y Técnica Tributaria (Costa Rica).....	303
TEMA 3.3	Implementación efectiva de unidades de intercambio de información y de tributación internacional, Gonzalo Arias, Director de Cooperación y Tributación Internacional (CIAT) .	325

Sesión de Clausura

Consideraciones Finales, Carlos Folco, Juez Federal, Fiscal Tributario - Argentina	363
Programa Diario de Actividades	377
Lista de Participantes	387

PRESENTACIÓN DEL CIAT

PRESENTACIÓN DEL CIAT

El CIAT es un organismo internacional público, sin fines de lucro, creado en 1967, con la misión de ofrecer un servicio integral para la modernización, fortalecimiento y tecnificación de las Administraciones Tributarias de sus países miembros, en la actualidad 39 países miembros y países miembros asociados en cuatro continentes: 31 países americanos; cinco países europeos; dos países africanos; y un país asiático. India y Sudáfrica, son países miembros asociados.

La dirección Web www.ciat.org contiene información técnica e institucional así como las diversas actividades que desarrollamos en las áreas de reuniones internacionales, estudios tributarios, publicaciones, capacitación, asistencia técnica y tecnología de la información.

Países Miembros

Argentina	El Salvador	Países Bajos
Aruba	España	Panamá
Barbados	Estados Unidos	Paraguay
Bermuda	Francia	Perú
Bolivia	Guatemala	Portugal
Brasil	Guyana	Rep. Bolivariana de
Canadá	Haití	Venezuela
Chile	Honduras	Rep. Dominicana
Colombia	Italia	Saint Maarten
Costa Rica	Jamaica	Surinam
Cuba	Kenia	Trinidad y Tobago
Curazao	México	Uruguay
Ecuador	Nicaragua	

Países Miembros Asociados

India
Sudáfrica

CONSEJO DIRECTIVO 2012 – 2013

Presidente:

Julio Pereira

Chile

Consejeros:

Ricardo Echegaray
Carlos Alberto Barreto
Carlos M. Carrasco
Carlos Alfredo Cativo
Steven Miller
Clark Neptune
Tania Quispe
José António de Azevedo Pereira

Argentina
Brasil
Ecuador
El Salvador
Estados Unidos
Haití
Perú
Portugal

SECRETARÍA EJECUTIVA

Secretario Ejecutivo	Márcio F. Verdi
Director de Planificación y Desarrollo Institucional	Socorro Velázquez
Directora de Capacitación y Formación de Talento Humano	María Raquel Ayala
Director de Operaciones y Gestión Institucional	Francisco J. Beiner
Director de Asistencia Técnica y Tecnología de la Información	Raúl Zambrano V.
Director de Estudios e Investigaciones Tributarias	Miguel Pecho
Director de Cooperación y Tributación Internacional	Gonzalo Arias
Gerente de Contabilidad y Finanzas	Xiomara Tejada
Gerente de Administración Interna y Recursos Humanos	Rita L. Solis

REPRESENTANTES Y CORRESPONSALES DEL CIAT

País	Representante	Corresponsal
Argentina	Ricardo Echegaray	Carlos Alberto Sánchez
Aruba	Ritza Hernandez	Anita ten Hove
Barbados	Martin Cox	
Bermuda	Lucia M. Peniston	
Bolivia	Roberto Ugarte	Juana Patricia Jiménez
Brasil	Carlos Alberto Barreto	Flavio Araujo
Canadá	Brian McCauley	María Pica
Chile	Julio Pereira Gandarillas	Bernardita Moraga
Colombia	Juan R. Ortega López	Patricia Parada Castro
Costa Rica	Carlos Vargas Durán	Maribel Zúñiga C.
Cuba	Yolanda A. de la Torre	Armando Lopetegui M.
Curazao	Jamila Isenia	Yut-Ha Natalie Sint Hill
Ecuador	Carlos Carrasco Vicuña	Mauro Andino A.
El Salvador	Carlos A. Cativo Sandoval	Ramón Pérez Gómez
España	Beatriz G. Viana Miguel	Fernando Díaz Yubero
Estados Unidos	Steven T. Miller	Raúl Pertierra
Francia	Bruno Bezard	Josiane Lanteri
Guatemala	Abelardo Medina (a.i)	Manfredo Chocano A.

Guyana	Khurshid Sattaur	Jenet Abbensetts
Haití	Clark Neptune	
Honduras	Mario Alberto López	Grace de La Paz Saravia
India	Sanjay Kumar Mishra	Deepak Garg
Italia	Saverio Capolupo	Stefano Gesuelli
Jamaica	Ainsley Powell	Meris Haughton
Kenia	John Karimi Njiraini	Pancrasius Nyaga
México	Aristóteles Núñez	Adrian Guarneros
Nicaragua	Martin Rivas Ruiz	
Países Bajos	Peter Veld	Marian Bette
Panamá	Luis Cucalón	
Paraguay	Javier Contreras Saguier	Elizabeth de Corrales
Perú	Tania Quispe	Clara Urteaga
Portugal	José A. de Azevedo	María Angelina da Silva
República Dominicana	Guarocuya Félix	Nieves Vargas Collado
Sint Maarten	Maria Bass	Janio Chayadi
Sudáfrica	Oupa Magashula	Varsha Singh
Surinam	Cornelis van Dijk	Merkus Eugene
Trinidad & Tobago	Allison Raphael	Trevor Lalai
Uruguay	Pablo Ferreri	Margarita Faral
Venezuela Rep.Bolivariana	José D. Cabello Rondón	Pablo Pinto Chávez

MISIONES DE ASISTENCIA TÉCNICA

España

Jefe de Misión ante el CIAT: Luis Cremades Ugarte

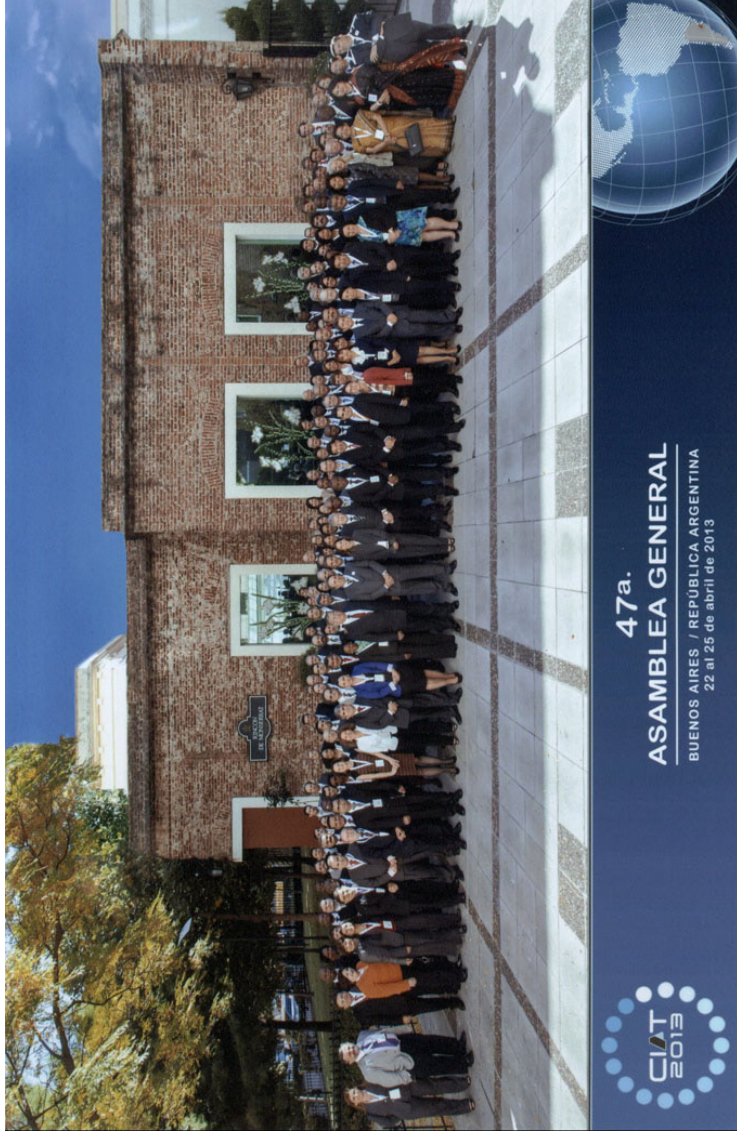
Francia

Jefe de Misión ante el CIAT: Isabelle Gaetan

Italia

Jefe de Misión ante el CIAT: Stefano Gesuelli

FOTOGRAFÍA OFICIAL



47a.
ASAMBLEA GENERAL
BUENOS AIRES / REPÚBLICA ARGENTINA
22 al 25 de abril de 2013

TEMA 1

DOBLE IMPOSICIÓN, EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

DOBLE IMPOSICIÓN, EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Guillermo Michel
Subdirector General
Coordinación Técnica Institucional
Administración Federal de Ingresos Públicos
(Argentina)

***CONTENIDO:** Doble imposición, evasión fiscal internacional y convenios para evitar la doble imposición.-Casos prácticos.*

No pueden negarse los efectos perjudiciales que la doble (o múltiple) imposición jurídica internacional causa en el normal desenvolvimiento de las relaciones económicas internacionales, no sólo por las distorsiones que genera en la asignación eficiente de los recursos económicos y las decisiones de inversión, sino también porque desde un punto de vista jurídico afecta la razonabilidad y proporcionalidad que debiera tener la carga tributaria de un sujeto, respecto de una determinada manifestación de su capacidad contributiva.

Los Estados nacionales, entonces, aceptan que la doble imposición internacional debe ser eliminada o minimizada a través de diferentes mecanismos aplicados unilateralmente, como el crédito por impuestos análogos pagados en el extranjero o la exención de las rentas de fuente extranjera, o acordados a nivel internacional como los tratados para evitar la doble imposición. Estos mecanismos o métodos utilizados para eliminar la doble imposición internacional, enfrentan el primer desafío a su efectividad al interior de los propios Estados nacionales que los implementan, pues implican una cesión o limitación a la potestad tributaria que en principio cada uno de ellos define y ejerce de manera soberana.

En lo que respecta a los convenios para evitar la doble imposición, estos desafíos llevan inexorablemente a la necesidad de acordar la manera en que los Estados parte van a compartir los costos de la eliminación de la doble imposición internacional, costos en términos de menores ingresos fiscales obtenidos por cada uno de ellos, y a

la fijación de posiciones políticas respecto de la conveniencia de adoptar soluciones que den preeminencia a principios de sujeción reales, como el criterio de territorialidad, o a principios de sujeción personales, como el criterio de la residencia.

Es claro pues, que la elección de uno u otro criterio dependerá de la situación particular de cada país y su condición de exportador o importador neto de capitales. Así, vemos que en los países miembros de la OCDE se adopta el Modelo de Convenio que, como señala Vega Borrego, limita sustancialmente la tributación de los rendimientos por obligación real y, en consecuencia, la tributación con base al principio de territorialidad en sentido estricto. Ello sucede como consecuencia de la atribución en los convenios de la potestad exclusiva de imposición al Estado de residencia o bien a través del establecimiento de un techo de imposición al Estado de la fuente¹.

La República Argentina, en cambio, por su rol de país en desarrollo adopta en la negociación de sus convenios para evitar la doble imposición un modelo más cercano al Modelo de las Naciones Unidas, en el cual se otorga una potestad de imposición significativamente mayor al país de la fuente y, en consecuencia, un sacrificio recaudatorio más equilibrado en cabeza del Estado de la residencia, que debe eliminar la doble imposición resultante a través de alguno de los dos métodos para la eliminación de la doble imposición que prevé el Modelo.

Ahora bien, sea cual fuere el grado de desarrollo de los países signatarios de un convenio tributario, y su consecuente preferencia o línea política de negociación en la materia, lo cierto es que siempre existe la voluntad manifiesta de las Partes de eliminar las distorsiones que genera la doble imposición internacional. De una u otra forma, los Estados logran acordar un mecanismo bilateral que distribuye las potestades tributarias y los costos de eliminación de la doble imposición, a través de limitaciones a la imposición en uno de ellos y el otorgamiento de créditos o exenciones en el otro, siempre atendiendo al beneficio general de los destinatarios legítimos de esos tratamientos, que son los residentes de dichos países.

Esta es la situación que podríamos llamar “normal”, con Estados que intentan eliminar la doble imposición pero a su vez procuran minimizar el impacto que ello genera en sus ingresos fiscales, aceptando determinadas concesiones a favor de su contraparte. Sin embargo,

¹ Vega Borrego, Félix Alberto “LAS CLÁUSULAS DE LIMITACIÓN DE BENEFICIOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN”, pag. 22. *Investigación Jurídica 1/03, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.*

actualmente las administraciones fiscales nos encontramos cada vez con mayor frecuencia, ante situaciones en las que los contribuyentes "globales" utilizan su ingenio para obtener concesiones fiscales en apariencia legales, pero que burlan las expectativas genuinas de los Estados en la negociación y suscripción de los convenios tributarios.

Ya en 1978 Stanley Surrey señaló que los Estados Unidos se quejaban que las casas matrices de las multinacionales radicadas allí, no obtenían una remuneración adecuada en concepto de intereses, servicios prestados o regalías y no estaban cobrando precios adecuados por los productos que vendían. Por su parte, las subsidiarias instaladas en países en desarrollo debían soportar pagos por intereses y regalías excesivos, pagaban servicios que no recibían y compraban productos a precios excesivos. Y concluyó: "Claramente estas dos imágenes no pueden estar describiendo la misma transacción *directa*"². Estaba refiriéndose precisamente a la sofisticada planificación fiscal que, mediante la combinación del abuso de la legislación interna, de los convenios tributarios y la utilización de paraísos fiscales, permitía a los inversores transnacionales evadir los tributos aplicados tanto en la jurisdicción de su residencia como en las de los mercados en que operaban.

Como puede observarse, el tema no es nuevo, pero la tendencia mundial indica que este tipo de comportamientos está en franco crecimiento, tanto en magnitud como en grado de sofisticación.

En efecto, a través de planificaciones fiscales cada vez más agresivas, determinados contribuyentes con operaciones estructuradas a nivel global intentan acceder ilegítimamente a beneficios fiscales de los que no son destinatarios naturales, en gran parte por no tratarse de residentes en ninguno de los Estados parte de un convenio tributario. En otros casos, tratándose de sujetos residentes en los Estados parte del convenio, se utilizan estructuras artificiales interpuestas en jurisdicciones con opacidad fiscal y bajos niveles de imposición efectiva, para aprovechar así los bajos niveles de imposición en la fuente y el diferimiento (o no pago) del impuesto en la jurisdicción de residencia, logrando el efecto que conocemos como doble no imposición.

Permítaseme en este punto explayarme sobre este concepto y la forma en que se lo está percibiendo en la legislación y en la práctica administrativa argentina. Este fenómeno de la doble no imposición, si deriva de declaraciones engañosas o de la utilización de formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas del

² Surrey, Stanley S., "Reflections on the Allocation of Income and Expenses among National Tax Jurisdictions." (1978) 10 *Law and Policy in International Business*, pp. 431.

comercio, con el objetivo de ocultar o tergiversar la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones que inciden en la determinación de los impuestos, no es otra cosa que una lisa y llana evasión impositiva internacional.

No me refiero, claro está, a las situaciones en que un contribuyente realiza actos jurídicos que realmente no cumplen el presupuesto de hecho de la norma fiscal, pues no nace entonces ninguna obligación tributaria ni existe ninguna conducta ilícita. Sino que me estoy refiriendo a las situaciones en que, verificándose el hecho imponible formulado legislativamente, los realizadores de esos hechos utilizan estructuras jurídicas no representativas de dicha realidad. En ese sentido, la típica caracterización de la *elusión* como una cuestión interpretativa sobre la validez del acto o la forma jurídica elegida, que no da lugar a un ardid o engaño, ha quedado superada en los hechos y en la normativa vigente en la Argentina.

Dicho esto, y sea cual fuere la caracterización legal que surja de las conductas que dan origen a la doble no imposición, debe admitirse que su existencia nunca podría ser entendida como una intención manifiesta de los Estados signatarios de un convenio tributario, o siquiera como una complacencia implícita respecto de una situación derivada de la aplicación de las normas del convenio y su interrelación con el régimen impositivo interno de esos países. En efecto, la ausencia de imposición derivada de la utilización de estructuras jurídicas artificiales es considerada en la mayoría de los países como un abuso del sistema jurídico, ya sea que se considere como un abuso de las normas legales internas o también como un abuso de los tratados internacionales, y en tales casos la planificación fiscal internacional cruza el umbral de lo tolerable dentro de cualquier sistema legal que pretenda ser justo³.

En la misma línea, los Comentarios al Artículo 1 del Modelo OCDE, luego de señalar los riesgos de abusos a las disposiciones de los convenios mediante la utilización de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto las ventajas fiscales previstas en las legislaciones internas como los beneficios impositivos de los convenios de doble imposición, destacan como criterio general que los Estados no tienen por qué conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando se hayan hecho manejos que constituyan un uso abusivo de las disposiciones del mismo⁴.

3 Vogel, Klaus. "Double Tax Treaties and Their Interpretation", *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 4, Issue 1 (1986), pag. 79.

4 Párrafos 8 y 9.4 de los Comentarios al artículo 1 del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE", ps. 60-61. OECD Publications, Paris, 2010.

En coincidencia con dichos comentarios, debemos reconocer que la posibilidad de aplicar disposiciones generales antiabuso no significa que no sea necesario incluir en los convenios tributarios disposiciones especiales para evitar determinadas formas de evasión fiscal. Uno de esos casos, concretamente, es la inclusión de la cláusula del beneficiario efectivo. Esta cláusula, cuya aplicación e interpretación ha generado no pocas discusiones académicas y controversias jurídicas, es de suma utilidad para evitar abusos a las disposiciones de los convenios, del tipo del que venimos señalando.

Hoy día, esta cláusula ha encontrado un marco de mayor certeza en cuanto a su alcance y forma de aplicación y me animo a señalar que ha logrado cierto consenso en por lo menos dos aspectos básicos. Uno de ellos es la necesidad de buscar una definición o un significado internacional autónomo de este término, que atienda al contexto de la cláusula particular a la cual se aplica y al objeto y fin del tratado. Esa interpretación autónoma del concepto beneficiario efectivo ya está presente en los comentarios al artículo 10 del Modelo OCDE⁵, en la mayoría de la doctrina especializada⁶ y en la jurisprudencia internacional⁷.

El otro aspecto en que se ha venido generando cierto consenso, por lo menos a nivel de las autoridades fiscales, tiene que ver con el alcance y significación de este concepto y es el de su connotación económica. En efecto, cuando se habla de beneficiario efectivo debemos entender como tal al sujeto que tiene derecho a utilizar y obtener provecho de la renta percibida (dividendo, interés o regalía) sin encontrarse limitado por una obligación contractual o legal de ceder el pago recibido a otra persona.

Esta limitación normalmente deriva de un instrumento contractual (documentos legales) pero también puede surgir de los hechos y circunstancias que evidencien, en sustancia, que el perceptor no tiene la libre disponibilidad de los pagos percibidos, pues está limitado por obligaciones contractuales o legales de ceder la renta a otra persona⁸.

5 *Párrafo 12 de los Comentarios al artículo 10 del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE"*, p. 187. OECD Publications, Paris, 2010.

6 *Véase al respecto Córdón Ezquerro, Teodoro "El beneficiario efectivo como medida antiabuso en los CDI"*, en *2do Encuentro Regional Latinoamericano IFA 2010*, p. 41. Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2011

7 *Indofood International Finance Ltd vs. JP Morgan Chase Bank N.A (Corte de Apelaciones del Reino Unido, 2 marzo 2006)*; *Royal Bank of Scotland vs Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie (Conseil d'Etat, 29 de diciembre de 2006, No. 283314)*; y *Real Madrid F.C. vs Oficina Nacional de Inspección (Audiencia Nacional, 18 de julio de 2006)*.

8 *Ver al respecto el documento OECD MODEL TAX CONVENTION: REVISED PROPOSALS CONCERNING THE MEANING OF "BENEFICIAL OWNER" IN ARTICLES 10, 11 AND 12*, en <http://www.oecd.org/ctp/taxtreaties/Beneficialownership.pdf>

Esta cláusula del beneficiario efectivo es sólo una de las tantas disposiciones que los países utilizan en sus tratados fiscales para evitar maniobras abusivas y prevenir las prácticas fraudulentas y la doble no imposición. Desde luego, existen numerosos enfoques y cláusulas especiales utilizadas en distintos convenios tributarios, que intentan contrarrestar técnicas específicas de abuso y evasión consideradas especialmente problemáticas. Estas cláusulas han sido desarrolladas y perfeccionadas a lo largo del tiempo en los distintos convenios y protocolos modificatorios negociados por las partes, en respuesta a los comportamientos cada vez más sofisticados y agresivos por parte de los grupos multinacionales, sus asesores impositivos y prestadores de servicios.

Estas cláusulas, si bien han probado tener efectividad en los casos concretos identificados que pretenden contrarrestar, parecen ir desarrollándose con un rezago importante respecto de las conductas activas e innovadoras que se observan en el campo de la planificación fiscal internacional nociva. A ello contribuye no sólo el ingenio de los planificadores fiscales, sino también los avances y novedades en las formas de estructurar los negocios por parte de los grupos multinacionales o contribuyentes globales.

En este contexto, es imprescindible que las administraciones fiscales desarrollemos un marco de acción conjunta para ajustar las prácticas que cada una desarrolla a nivel de su jurisdicción nacional y adaptarlas a las necesidades del mundo actual globalizado, de forma tal que podamos luchar eficientemente contra las conductas evasivas de los grupos económicos que planifican su carga tributaria mundial.

A ello ha contribuido, sin duda, el fuerte impulso que el G20 le ha dado al efectivo intercambio internacional de información tributaria. Los resultados que se han logrado gracias al trabajo del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información y el Grupo de Revisión de Pares, dan cuenta de la necesidad que existía en los años previos de un respaldo político global a las problemáticas de la fiscalidad internacional en materia de transparencia. Estos logros van desde un crecimiento espectacular de los acuerdos de intercambio de información suscriptos desde la conformación del actual Foro Global en 2009⁹, hasta la mejora significativa en los compromisos de transparencia y cooperación que se ha evidenciado en muchos países, que hasta entonces se habían mostrado con menor disposición al intercambio de información tributaria.

9 Ver "The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes - Information Brief", en <http://www.oecd.org/tax/transparency/Journalist's%20brief%20December%202012.pdf>

También en la misma línea, debemos destacar el fuerte apoyo a los enfoques multilaterales de intercambio de información, que se vienen imponiendo como soluciones eficientes para un rápido desarrollo de redes amplias de cooperación internacional¹⁰. En ese sentido, la Administración Fiscal argentina ha tomado debida nota de las necesidades del actual escenario fiscal internacional y ha impulsado el ingreso de nuestro país como primer miembro sudamericano de la Convención Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa, luego de su modificación y ampliación en el año 2010 (vigente desde 2011).

Ahora bien, además de la cooperación y asistencia mutua entre las administraciones fiscales, es necesario desarrollar un marco de acción coordinada de lucha contra la evasión internacional y en beneficio de todos los países que integran la comunidad internacional, pues como señalara precedentemente, la planificación fiscal nociva afecta los intereses fiscales de todos los países, cualquiera sea su grado de desarrollo.

En ese sentido, también con el apoyo del G20, se comenzó a desarrollar la iniciativa de lucha contra la Erosión de las Bases Fiscales y la Deslocalización de Utilidades, conocida como BEPS por sus siglas en inglés (base erosion & profit shifting). Esta iniciativa de la OCDE intenta identificar problemas de planificación fiscal agresiva que son comunes a sus países miembros, detectar las causas que permiten la ingeniería fiscal que lleva a la erosión de las bases tributarias y diseñar estrategias comunes para modificar los esquemas legales que permiten a los grupos multinacionales aprovecharse de lagunas jurídicas existentes, así como desarticular los mecanismos que resulten fraudulentos. Lo novedoso de esta iniciativa, es que se ha tomado conciencia de la verdadera dimensión del problema de la planificación fiscal nociva y de la necesidad de una solución coordinada y estructurada sobre la base de la cooperación internacional, para poder lograr así un resultado eficiente.

Las administraciones fiscales de los países que no somos miembros de la OCDE debemos involucrarnos igualmente en esta u otras iniciativas similares, pues los esquemas de planificación fiscal que llevan a la erosión de las bases tributarias y a la deslocalización de utilidades nos afectan a todas por igual y las soluciones eficientes y duraderas vendrán de la mano de la cooperación y el diseño de soluciones comunes.

¹⁰ Véase al respecto el Comunicado Final de la Reunión de Ministros de Economía y Presidentes de Bancos Centrales del G20, Moscú 15-16 febrero 2013, párrafo 20.

En el caso concreto de la República Argentina, en los últimos años se han logrado avances significativos en la detección y corrección de algunas problemáticas que surgían a causa de la planificación fiscal agresiva, mediante la utilización abusiva de beneficios previstos en convenios para evitar la doble imposición. Las soluciones encontradas, si bien han tenido un resultado exitoso, han surgido de iniciativas unilaterales de nuestro país y no de esquemas coordinados, razón por la cual han requerido de la denuncia y renegociación de algunos convenios tributarios. A continuación se presenta una descripción de algunos de los esquemas encontrados y las soluciones aplicadas.

Antes de ello, debe tenerse presente que la República Argentina es un país en desarrollo y, como tal, importador neto de capitales, razón por la cual ha entendido necesaria la adopción de mecanismos de evaluación integrales y coordinados, orientados a determinar si el sacrificio fiscal que impone la resignación de potestad tributaria por la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición vigentes resulta justificado, ya que los mismos fueron suscriptos bajo distintos contextos internacionales.

En tal sentido, se entendió necesario realizar un seguimiento en forma periódica de las implicancias tributarias de los mencionados convenios, así como también realizar de manera multidisciplinaria el análisis y la evaluación de los convenios vigentes o que se propongan celebrar, no sólo desde el punto de vista del resultado fiscal sino también en otros aspectos macroeconómicos.

Para ello entonces, a través de la resolución conjunta N° 56/2011 y N° 80/2011 del Ministerio De Economía y Finanzas Públicas y del Ministerio De Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, se creó la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición. integrada por un funcionario designado por el Ministro de Economía y Finanzas Públicas, un funcionario designado por el Ministro de Relaciones Exteriores y Culto, y presidida por el Administrador Federal de Ingresos Públicos.

Las principales tareas de esta Comisión apuntan al análisis y la evaluación de los convenios para evitar la doble imposición vigente en los siguientes aspectos:

a) El impacto en la tributación nacional por la aplicación de dichos Convenios. En ese sentido, se analiza el costo fiscal que se origina por la aplicación de limitaciones a la potestad de imposición en Argentina, en comparación con el régimen general de los impuestos comprendidos en el convenio. Para ello, lógicamente, también se

tiene en cuenta el mayor ingreso fiscal que representa para el Fisco nacional, el menor cómputo de impuestos extranjeros análogos como pago a cuenta del impuesto argentino, por aplicación del respectivo convenio.

b) La adecuada y efectiva relación entre el sacrificio fiscal derivado de dicho impacto y los objetivos perseguidos al suscribir cada convenio. Este análisis es significativamente más complejo que el referido al cálculo del costo fiscal derivado de un convenio, pues involucra una cantidad de variables macroeconómicas que deberán ponderarse para lograr una idea adecuada de la realidad que se está analizando y arribar a un resultado razonable. En efecto, dentro de los objetivos que alientan a la suscripción de un convenio para evitar la doble imposición, para un país en desarrollo que pretende expandir su aparato productivo a través de inversiones genuinas, está el de brindar un marco jurídico estable y confiable en materia fiscal, eliminando las distorsiones que afectan negativamente las decisiones de inversión.

Como los flujos de inversión entre países desarrollados y países en desarrollo están lejos de ser equilibrados, no resulta difícil comprender que en este tipo de relaciones fiscales el país en desarrollo terminará cediendo potestad tributaria, al limitarse su poder de imposición en la fuente por aplicación del convenio para evitar la doble imposición. Este sacrificio fiscal estará, en principio, justificado si la radicación de inversiones extranjeras genuinas en su jurisdicción conlleva un crecimiento considerable de la economía, la producción industrial y el empleo. Este análisis, como puede suponerse, debe hacerse de forma dinámica a lo largo del tiempo, pues las relaciones económicas entre los países pueden cambiar significativamente y, en consecuencia, afectar de manera variable la razonabilidad del referido sacrificio fiscal.

c) La posibilidad de generar una tributación inadecuada por aplicación indebida del respectivo convenio: a través de la planificación fiscal nociva internacional los contribuyentes aprovechan las cláusulas de los convenios para evitar la doble imposición y, mediante estructuras diseñadas con el objetivo de obtener ventajas fiscales que no les corresponden legítimamente, reducen o evitan la imposición que les corresponde en su justa medida. Los Estados, como vimos, no suscriben los convenios fiscales para que sean utilizados de manera impropia o abusiva y tienen herramientas a su disposición para evitar tales abusos. No obstante, en ciertos casos las interpretaciones jurisprudenciales o las novedosas formas de negocios que surgen en la moderna economía globalizada, hacen necesario que los Estados modifiquen determinadas cláusulas de los convenios que adquieren

un efecto no deseado y no previsto, o directamente introduzcan nuevas disposiciones que pongan fin a la aplicación inadecuada del convenio.

d) La posibilidad de que su aplicación conduzca a la doble imposición en virtud de la legislación doméstica de los países contratantes. Luego de la firma y entrada en vigor de un convenio para evitar la doble imposición, los Estados pueden introducir modificaciones a sus normas legales internas que afecten o modifiquen los efectos de la aplicación del convenio, tal como fueron determinados y acordados previamente por las partes en la negociación. Ello podría darse, por ejemplo, si uno de los Estados introduce exenciones o tratamientos preferenciales modifica ciertas definiciones en su legislación nacional que afectan directamente a los términos utilizados en el convenio. En tales casos, deberá analizarse si a partir de dichas modificaciones legales el convenio puede ser susceptible de una interpretación apropiada, que permita la aplicación de sus disposiciones de forma tal que no se altere el propósito del tratado y las expectativas de las partes tal como se plantearon durante la negociación o, por el contrario, si es necesario negociar una modificación del convenio o proceder a su denuncia.

En función de lo señalado, entonces, la Comisión efectúa un seguimiento en forma periódica de las implicancias tributarias de los convenios para evitar la doble imposición vigente y propone, en base a las evaluaciones realizadas, los cursos de acción que considera correspondientes, como ser: modificación parcial, renegociación íntegra o denuncia de los convenios vigentes.

Por otra parte, la Comisión también interviene en el análisis de las propuestas de negociación que presenten países interesados en suscribir un convenio de esta naturaleza con la Argentina, ya sea a través del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas o directamente a la Comisión.

Como resultado del trabajo de esta Comisión, por ejemplo, se llegó a la conclusión de que existían determinados tratados fiscales que requerían de modificaciones parciales, para poder mantener el equilibrio entre sacrificio fiscal y beneficios económicos que se mencionara precedentemente. Veamos algunos de los esquemas detectados:

CASO 1:

Como resultado de las investigaciones llevadas a cabo, se detectó que distintos contribuyentes argentinos utilizaban las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición para eludir el pago de impuestos patrimoniales y sobre las ganancias provenientes de colocaciones en títulos valores de entidades residentes en la contraparte del tratado. En ese caso particular, el convenio establecía la imposición exclusiva en el país de la fuente, tanto para las rentas originadas como para los patrimonios ubicados en dicha jurisdicción. De tal forma, los contribuyentes argentinos canalizaban rentas obtenidas en una tercera jurisdicción (incluso trianguladas a través de países de baja o nula tributación), mediante la interposición de sociedades en el país contraparte del convenio tributario.

Más allá de la posible utilización de las medidas antiabuso generales de la legislación interna argentina (artículo 2 de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, que establece el principio de la realidad económica), dadas las circunstancias de un limitado intercambio de información con esa jurisdicción y el hecho que se trataba de entidades formalmente constituidas en conformidad con la legislación de dicho país, la magnitud del perjuicio fiscal llevó a la decisión política de denunciar el referido instrumento bilateral.

Debe destacarse también que, en rigor de verdad, la decisión de denuncia fue motivada asimismo por la utilización abusiva de las normas del convenio, que como se señaló sólo permitían la imposición patrimonial en la fuente de los títulos valores emitidos por entidades residentes en un estado contratante (incluido el propio estado), a través de la conversión total de las inversiones de los contribuyentes argentinos al cierre de cada ejercicio fiscal en los referidos títulos valores.

CASO 2:

Se detectaron maniobras de planificación fiscal mediante la utilización de las cláusulas de un convenio para evitar la doble imposición, que preveían la exención de la tributación en la fuente para el caso de regalías. Las investigaciones realizadas brindaron indicios de que distintas empresas multinacionales radicadas en terceros países habrían constituido subsidiarias en la contraparte del convenio para eludir así el pago del impuesto a las ganancias en la fuente sobre regalías por distintos conceptos.

Una vez que se constituían las subsidiarias, se les asignaban los bienes intangibles que daban lugar al pago de las regalías y así se

evitaba la tributación en la fuente que anteriormente se aplicaba a los respectivos pagos. Dado el limitado intercambio de información con dicha contraparte, no resultaba posible obtener las evidencias necesarias para desestimar esas maniobras mediante las cláusulas antiabuso generales de la legislación argentina. Por tal motivo y dada la magnitud del perjuicio fiscal, se decidió terminar la aplicación del convenio.

También en este caso existieron razones adicionales que llevaron a la terminación del convenio, como por ejemplo la imposibilidad de aplicar la tributación en la fuente con respecto a impuestos patrimoniales sobre las acciones y participaciones en sociedades y empresas argentinas.

CASO 3:

En otro caso, a partir de las investigaciones realizadas por la fiscalización actuante, se detectó el uso indebido de un convenio para evitar la doble imposición, en tanto el sujeto al que no le cabía la aplicación de sus disposiciones, se apropiaba de los beneficios acordados por éste a través de la interposición de una sociedad en el otro Estado contratante, desnaturalizándose el objeto y fin del tratado. Se trataba en este caso de un convenio que disponía la tributación exclusiva en impuestos patrimoniales sobre las acciones y participaciones en sociedades y empresas, en el estado de residencia del accionista o socio.

Así, hasta una determinada fecha el paquete accionario de una sociedad argentina pertenecía a un sujeto radicado en un tercer país. En cumplimiento de la normativa vigente, la sociedad argentina procedía al pago del impuesto patrimonial como responsable sustituto. Sin embargo, posteriormente, la mencionada tenencia accionaria resultó transferida sucesivamente a una sociedad constituida en un país con opacidad fiscal y luego inmediatamente a una sociedad holding radicada en la contraparte del convenio. Esta situación llevó a que la sociedad argentina deje de ingresar el impuesto patrimonial sobre las referidas acciones por aplicación abusiva de las normas del convenio.

En este caso sí resultó posible la aplicación de la normativa general antiabuso de la legislación interna argentina, en el entendimiento que estaban dadas las condiciones que configuraban un abuso del convenio, es decir:

- El objetivo principal de la transacción o la contratación es obtener el tratamiento impositivo más favorable; y

- La obtención del tratamiento impositivo más favorable es contraria al objeto y fin de la respectiva disposición convencional.

De todas formas, para evitar la proliferación de este tipo de conductas, se procedió a la renegociación del convenio.

Como puede apreciarse de las situaciones expuestas, la tarea de la Administración Tributaria argentina en materia de identificación y desbaratamiento de maniobras de evasión y abuso de convenios para evitar la doble imposición se ha intensificado en los últimos años a través del accionar de la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición. El insumo principal en la labor de esta Comisión es la información proveniente de las bases de datos con que cuenta la Administración Tributaria argentina y su explotación eficiente a través de cruces de información e investigaciones sectoriales.

Estas bases de datos se nutren, a su vez, con los completos regímenes de información establecidos por las reglamentaciones dictadas estratégicamente por la Administración Tributaria argentina. Algunos de esos regímenes de información son:

La RG 3364/12 instituye un régimen de información respecto de toda operación económica, cualquiera sea su naturaleza, aun a título gratuito, concertada entre residentes en el país y quienes actúen en carácter de representantes de sujetos o entes del exterior.

La RG 3293/2012 establece un régimen de información sobre la titularidad de acciones y participaciones sociales, a cumplir por las sociedades y empresas argentinas, las asociaciones civiles y fundaciones y algunos fondos comunes de inversión, quienes deberán actuar como agentes de información.

La Resolución General 3312/12 establece un régimen de información que deberá ser cumplido por los sujetos que actúen en carácter de fiduciarios respecto de los fideicomisos constituidos en el país, financieros o no financieros, así como por los sujetos residentes en el país que actúen como fiduciarios (trustees/fiduciaries o similares), fiduciantes (trustors/settlors o similares) y/o beneficiarios (beneficiaries) de fideicomisos (trusts) constituidos en el exterior.

La RG 3421/2012 establece un régimen de información a cargo de las entidades financieras alcanzadas por la Ley N° 21.526 y sus modificaciones, en donde se deberán informar las operaciones que

realicen los sujetos no residentes en el país, a través de las mencionadas entidades. Los sujetos no residentes son aquellos considerados como tales según las normas del impuesto a las ganancias. Se excluyen: los gobiernos de otros países y sus dependencias (bancos centrales, etc.) así como los organismos internacionales y sus entes instrumentales o agencias. Las operaciones alcanzadas por el régimen son:

1. Las retribuciones, ganancias y enriquecimientos pagados a los sujetos no residentes a través de dichas entidades, cualquiera sea su naturaleza.
2. Las colocaciones, inversiones o tenencias de dichos sujetos en las mencionadas entidades.

La labor de la Comisión, finalmente, incide de manera directa en las decisiones vinculadas a la política de negociación de los tratados tributarios de la Argentina. Esa política ha ido variando en los últimos años, como podrá apreciarse, debido al énfasis que se le ha dado a los nuevos enfoques sobre el desarrollo que se han implementado en nuestro país, de los cuales la política tributaria lógicamente no ha quedado ajena.

Dentro de esos lineamientos de política de negociación, entonces, debemos destacar la nueva visión que nuestro país ha venido impulsando en las últimas propuestas de negociación (o renegociación) de los convenios para evitar la doble imposición. Esa nueva visión tiene que ver con la posibilidad de efectuar una revisión periódica de las cláusulas de los tratados tributarios, a la luz de los efectos obtenidos de su aplicación en comparación con los resultados esperados por las partes al momento de la negociación.

En efecto, como el objeto principal de los convenios para evitar la doble imposición es contrarrestar las distorsiones que ese fenómeno genera para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas, es de esperar que la eliminación del obstáculo que la doble imposición traiga aparejada una expansión de las relaciones económicas entre los países signatarios.

Dado que la distribución de las potestades tributarias acordada en un convenio para evitar la doble imposición, implica una resignación de recursos fiscales, y en mayor medida todavía para los países en desarrollo que no logren preservar sus facultades de imposición en la fuente, ese sacrificio fiscal debiera tener correlación en un mayor desarrollo de las inversiones internacionales y los consiguientes efectos beneficiosos en el empleo y el desarrollo.

El nuevo enfoque que está introduciendo la Argentina es, en consecuencia, una referencia expresa a la posibilidad de revisión periódica del convenio a la luz de los mencionados objetivos. Claro que las partes deberán acordar asimismo, tanto la periodicidad de las revisiones como los niveles de detalle que deseen plasmar respecto de la definición de los parámetros objetivos que se utilizarán en la evaluación del cumplimiento de tales objetivos. En suma, más allá de que la posibilidad de revisión es una facultad inmanente a las partes sobre la base de su soberanía, se entiende que resulta de gran utilidad plasmar en el texto del tratado que las partes admiten la relación entre la eliminación de la doble imposición y el desarrollo de las relaciones económicas entre ellas.

CONCLUSIONES

En función de las consideraciones vertidas precedentemente, podemos observar que la lucha contra la evasión fiscal internacional es una ardua tarea que parece ir alcanzando niveles de complejidad mayores a medida que se desarrollan nuevas formas de estructuración de los negocios transnacionales. Cuando las maniobras de evasión impositiva internacional involucran la aplicación de convenios para evitar la doble imposición, con el único o principal objetivo de lograr una doble no imposición, la complejidad de las tareas de las administraciones fiscales se potencia aún más, pues se deben resguardar debidamente las garantías y derechos de los contribuyentes y además no violentar los compromisos internacionales asumidos por los países en las negociaciones de los tratados tributarios.

Esta complejidad es perfectamente conocida por los grupos multinacionales y sus asesores fiscales encargados de la planificación fiscal de sus negocios globales, situación que es aprovechada al máximo para estructurar ingenierías fiscales sofisticadas que presionan al límite las capacidades individuales de las administraciones tributarias, que operan limitadas por su jurisdicción nacional.

En ese sentido, una salida eficiente y casi indispensable en la realidad tributaria del mundo globalizado que nos toca gestionar, radica en la cooperación internacional y la identificación común de problemas que nos aquejan indiscriminadamente a países de distinto grado de desarrollo, así como la adopción también coordinada de soluciones lo más homogéneas posibles a cuestiones legales y administrativas que, con distintos matices, resultan bastante aproximadas.

La tarea no es sencilla, sin duda, pero la magnitud del problema de la planificación fiscal agresiva requiere de una respuesta de igual magnitud por parte de las administraciones fiscales. Esa respuesta

debe fundamentarse en la prevención, para obstaculizar e impedir el desarrollo de esquemas de fraude y abuso de convenios tributarios, pero también en el diseño de sanciones ejemplares para las conductas más agresivas de planificación fiscal nociva.

SUMARIO

No pueden negarse los efectos perjudiciales de la doble (o múltiple) imposición jurídica internacional en las relaciones económicas internacionales. Sin embargo, tan importantes como ellos son los efectos perjudiciales de la doble no imposición a causa de las planificaciones fiscales nocivas.

Este fenómeno de la doble no imposición, si deriva de declaraciones engañosas o de la utilización de formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas del comercio, no es otra cosa que una lisa y llana evasión impositiva internacional. En ese sentido, la típica caracterización de la elusión como una cuestión interpretativa sobre la validez del acto o la forma jurídica elegida, que no da lugar a un ardid o engaño, ha quedado superada en los hechos y en la normativa vigente en la Argentina.

En ese sentido, la República Argentina ha decidido conformar una Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición, que tiene por finalidad realizar un seguimiento en forma periódica de las implicancias tributarias de los mencionados convenios, así como también realizar de manera multidisciplinaria el análisis y la evaluación de los convenios vigentes o que se propongan celebrar, procurando la adopción de mecanismos de evaluación integrales y coordinados, orientados a determinar si el sacrificio fiscal que impone la resignación de potestad tributaria por la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición vigentes resulta justificado.

Asimismo, dentro de los nuevos lineamientos de política de negociación de convenios tributarios, la Argentina impulsa una nueva visión, vinculada con la posibilidad de efectuar una revisión periódica de las cláusulas de los tratados tributarios, a la luz de los efectos obtenidos de su aplicación en comparación con los resultados esperados por las partes al momento de la negociación en materia de expansión de las relaciones económicas.

Finalmente, se destaca que resulta imprescindible para las administraciones tributarias desarrollar un marco de acción conjunta para ajustar las prácticas que cada una desarrolla a nivel de su jurisdicción nacional y adaptarlas a las necesidades del mundo actual

globalizado, de forma tal que podamos luchar eficientemente contra las conductas evasivas de los grupos económicos que planifican su carga tributaria mundial. En ese sentido se ven como altamente positivas las tareas que realiza el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información y el Grupo de Revisión de Pares, así como la iniciativa de la OCDE de lucha contra la Erosión de las Bases Fiscales y la Deslocalización de Utilidades (BEPS).

EL USO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN PARA MEJORAR EL DESEMPEÑO Y FACILITAR EL CUMPLIMIENTO (CDIs)

Lionel Testevuide

Subdirector de Grandes Contribuyentes
Dirección General de Finanzas Públicas
(Francia)

***CONTENIDO:** 1. Áreas de trabajo del grupo 1 sobre medidas anti-abusos. 2- Trabajo del grupo No. 2 sobre territorialidad.- 3. Tema de precio de transferencia en el grupo No.3.- 4. Asuntos relacionados con tributación en una economía digital.*

La evolución de la economía marcada principalmente por la creciente internacionalización de los negocios y el fortalecimiento de la importancia estratégica de los bienes intangibles (patentes, marcas, etc...) han aumentado las oportunidades para el planeamiento fiscal de los negocios.

Para las administraciones tributarias es importante luchar contra la evasión de impuestos y evitar la doble imposición, la cual no favorece el desarrollo del comercio internacional, igualmente su propósito es erradicar los casos de doble no tributación.

Durante la cumbre celebrada el 18 y 19 de junio de 2012 en Los Cabos, los Jefes de Estados y de Gobiernos de los países del G20, Francia y Estados Unidos, solicitaron a la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo (OCDE), proponer un plan de acción contra la erosión de las bases en los impuestos corporativos y transferencias de ganancias (En inglés, Base Erosion and Profit Shifting -BEPS). En Moscú, el 14 y 15 de Febrero la OCDE presentó un documento sobre este tema a los Ministros de Finanzas y en junio de 2013 presentará una hoja de ruta sobre las posibles opciones.

Estos trabajos organizados por la OCDE consisten en tres grupos.

El primer grupo examina específicamente los temas sobre medidas anti-abusos, paquetes de medidas basados en diferentes calificaciones entre Estados (híbridos), los abusos de convenios, los pagos deducibles y los regímenes preferenciales. El segundo grupo analiza las reglas de territorialidad y específicamente el concepto de establecimiento permanente, las retenciones, el concepto de residencia, y los regímenes fiscales de sociedades controladas por empresas extranjeras. Finalmente, el tercer grupo centra su trabajo en los precios de transferencias.

1. ÁREAS DE TRABAJO DEL GRUPO 1 SOBRE MEDIDAS ANTI-ABUSOS

A fin de limitar la erosión de las bases, el primer grupo de trabajo se centra sobre como fortalecer las medidas de los tratados tributarios y leyes nacionales que ayudan a luchar contra los esquemas abusivos y prevenir las transferencias de beneficios no gravados hacia Estados de baja o cero tributaciones.

Este grupo también maneja los regímenes diseñados e implementados para la competencia fiscal agresiva.

Francia está involucrada en este tema dentro de la OCDE, a través de su presidencia del Foro sobre prácticas tributarias nocivas.

En el marco del proyecto BEPS, Francia desea promover el fortalecimiento de las acciones emprendidas y extender este enfoque a países terceros, lo cual parece adquirir consenso dentro del grupo de trabajo.

La primera consideración se refiere al planeamiento tributario nocivo. El reto consiste en progresar más allá del simple análisis legal de los acuerdos preferenciales, para estudiar sus efectos económicos y sus usos, y especialmente proponer criterios más amplios (vehículos para la minimización de los impuestos, regímenes que promueven transacciones con fines tributarios).

Francia propone un enfoque que toma en cuenta los efectos económicos reales de las medidas tributarias para evaluar sus propias características dañinas, sobrepasando sus características legales.

El segundo eje de trabajo se centra en el análisis y la búsqueda de soluciones comunes contra las estrategias basadas en las asimetrías de calificación entre las diferentes leyes nacionales y las disposiciones de los tratados.

Estas asimetrías hacen posible la formación de estructuras híbridas (préstamos con garantía, compañías transparentes, establecimientos permanentes etc.) diseñadas para causar situaciones de doble no tributación o de doble deducción.

El tercer tema es revisar las leyes nacionales sobre el abuso, para recomendar su fortalecimiento. Sobre este punto, las soluciones parecen estar en el compromiso de los Estados para mejorar sus sistemas. Además, los Estados miembros de la Unión Europea estarán progresivamente sujetos a la jurisprudencia de la Corte de Justicia de la Unión Europea.

Finalmente, el enfoque de los BEPS debe y puede ir acompañado por acciones a nivel de la UE.

En efecto, el funcionamiento actual de los mercados internos en la Unión Europea aumenta las estrategias de optimización identificadas en el diagnóstico de los BEPS, promoviendo la eliminación de la doble imposición y las libertades económicas, mientras despoja a los Estados miembros de las posibilidades para contrarrestar individualmente este fenómeno.

Esto ha contribuido al surgimiento dentro de la UE de los “Estados túneles” utilizados para permitir trasladar las ganancias a paraísos fiscales tomando ventaja de la ley europea, de varias leyes y disposiciones que tienen algunos tratados tributarios (el fenómeno conocido como treaty shopping, incluido en los Países Bajos)

Por estas razones, el reto es de sobrepasar la simple coordinación para lograr un paquete legislativo:

- Un proyecto de Directiva europea, específico para el sector digital, distinto al debate de la Directiva sobre la base corporativa consolidada, y proponiendo la creación de un establecimiento permanente virtual europeo, a fin de expandir los beneficios de este sector entre los Estados miembros en donde esas empresas operan, con presencia física o no.
- El fortalecimiento de la Directiva actual 2003/43 EC, en relación con los pagos de intereses y regalías con el propósito de condicionar la exención de la retención tributaria a la tasa mínima efectiva en el estado miembro del beneficiario.
- Buscar una mejor definición de la cláusula anti-abuso para que vaya más allá de lo que actualmente la CJE permite a los estados miembros de regular en sus leyes nacionales

- Una iniciativa legislativa para resolver los problemas híbridos cuando no puedan resolverlos a través de la coordinación
- La definición de una norma que garantice la tributación efectiva de las ganancias que salen de la UE y permitir a los Estados fuentes de retomar su derecho a gravar cuando una ganancia, por causa de las leyes convencionales y derivadas, circula libre de gravamen dentro de la UE y puedan salir sin ser gravadas.
- La adopción de una cláusula que garantice limitar los efectos del libre movimiento de capital, actualmente otorgado a Estados terceros sin compensación.

2. TRABAJO DEL GRUPO NO. 2 SOBRE TERRITORIALIDAD

El trabajo sobre las reglas de territorialidad del impuesto sobre la renta corporativa incluye un análisis del concepto de establecimiento permanente, el cual permite gravar la actividad de una empresa en un estado donde no tiene sus oficinas centrales.

Actualmente, la caracterización de la existencia de un establecimiento permanente se basa en la presencia de recursos materiales, técnicos y humanos y la capacidad de estos recursos para comprometer a una empresa de un Estado a sus clientes ubicados en el territorio de otro Estado. Sin embargo, actualmente se desarrollan actividades, muy lucrativas, que pueden realizarse a través de modernos medios de comunicación sin necesidad de mantener recursos humanos y materiales en un territorio específico.

La evolución de las normas solo es necesaria en caso de actividades volátiles, que difícilmente son atribuibles a un territorio.

Este el caso de las actividades de compañías digitales. Considerando las reglas de los tratados tributarios que asignan derechos para gravar algunas de estas operaciones no físicas, es necesario separar estas operaciones de los conceptos tradicionales de residencia y de establecimiento permanente.

Sin embargo, las empresas y algunos Estados no están dispuestos a enfrentar los enfoques de tasa única, desconectados de los conceptos tributarios bien establecidos.

En relación con las retenciones, el modelo OCDE recomienda una exención para limitar los casos de doble tributación. Por esto, la mayoría de los tratados tributarios firmados por Francia prevén o

una exención o una limitación en las tasas de retenciones a 5%, o en algunos casos a 10%.

Con respecto a los Estados no-miembros, Francia apoya un enfoque caso por caso a nivel de las retenciones, dependiendo del nivel de imposición local, y trata de cambiar las normas diseñadas para luchar contra doble exención en la UE.

Finalmente, Francia apoya totalmente las propuestas que consideran la evolución de algunos conceptos (tales como el de residencia) para restringir en algunas instancias el acceso a los beneficios de los tratados tributarios, incluyendo las reducciones o exenciones de retenciones basadas en tratados (compañías pantallas sin sustancia económica, tasa única simbólica...) Estas propuestas responden a nuestra preocupación ya plasmada en muchos de nuestros tratados tributarios.

3. TEMA DE PRECIO DE TRANSFERENCIA EN EL GRUPO NO.3

La creciente internacionalización de los negocios y la reestructuración de los grupos, así como la creciente importancia estratégica de los bienes intangibles (patentes, marcas, etc...) ha multiplicado las oportunidades para la optimización tributaria corporativa.

Los precios de transferencia son la clave para la distribución de la base tributaria entre los Estados. Para asegurar que no haya doble tributación de las empresas, las leyes internas de los Estados actualmente están subordinadas al principio de plena competencia de la OCDE.

El primer debate se centra sobre la relevancia del principio de plena competencia.

Las opciones alternativas a este principio consisten en establecer un método de tasa única para la repartición de las ganancias entre los Estados. Este método depende de la determinación unilateral del nivel de ganancias que cada estado considere que debe ser atribuida, o de la aplicación de una clave de distribución basada en criterios objetivos de las ganancias mundiales de un grupo (activos localizados en cada estado, facturación interna, montos de salarios pagados...).

Sin embargo, la primera opción resultaría probablemente en doble imposición, y constituiría un atraso para el desarrollo de las metas del comercio internacional.

Por otra parte, determinar claves de distribución resultaría en un proyecto de una magnitud sin precedentes, del punto de vista material y técnico. Igualmente, los criterios objetivos pueden fallar al respetar los montos de ganancias realizados en un territorio, más que el principio de libre competencia: Un grupo puede operar en un área y ubicar la mayoría de su personal y de sus bienes intangibles en Estados con baja carga tributaria. El criterio de facturación podría también promover algunos mercados.

Sin embargo, está claro que en algunas situaciones la implementación del principio de plena competencia basado en un enfoque de comparación de ventas, incluye importantes obstáculos prácticos que impiden el control y la lucha contra la evasión tributaria. Por lo tanto, Se debe buscar soluciones específicas a estas dificultades.

El segundo debate es relacionado con los bienes intangibles. En principio, Francia desea completar el trabajo sobre los bienes intangibles, pero cumpliendo con el principio de plena competencia.

La secretaria de la OCDE, en los documentos preparatorios, sugiere una definición más amplia y una evolución del tratamiento de las ganancias derivadas de los bienes intangibles según los precios de transferencia (compartir la propiedad económica dentro del grupo).

Francia apoya una evolución limitada de una norma que debería ser técnicamente fuerte, para evitar cualquier enfoque estatista arbitrario y unilateral. Reconocer la existencia de un bien intangible podría estar basado en un análisis legal del concepto de bienes que se beneficiarían de alguna protección legal (leyes de propiedad intelectual, comercial o de competencia). Los ingresos derivados de ellos deberían ser gravados en el estado de la propiedad legal, con excepción de casos de uso abusivo.

4. ASUNTOS RELACIONADOS CON TRIBUTACIÓN EN UNA ECONOMÍA DIGITAL

Actualmente Francia se concentra sobre la tributación en una economía digitalizada. En este sentido, el Ministro de Economía y Finanzas Pierre Moscovici, en julio de 2012, mando a elaborar un informe al Consejero de Estado Pierre Collin y al Inspector de Finanzas Nicolas Colin. Dicho Informe contiene una visión detallada sobre el surgimiento de la economía digital y sugiere se disponga de nuevas leyes tributarias, especialmente por razones presupuestarias.

La revolución digital nos llama a cuestionar nuestra comprensión sobre la creación de valores. En efecto, la economía digital se basa en las actividades tradicionales de producción de bienes y servicios. No obstante, la gran mayoría de las compañías globales que tratan con millones de usuarios y en pleno desarrollo han cambiado radicalmente las reglas del juego en cada sector de la economía.

Aunque la economía digital afecta a billones de personas su valor agregado queda fuera de nuestro alcance. De la forma en que está organizada, su poderosa red afecta al igual que sus externalidades causadas por sus modelos de negocio que dan vuelta a las normas de valor agregado. El número de terminales y objetos conectados y el tiempo que se utiliza en ellos crecen de manera vertiginosa. El entretenimiento, las compras y la producción, son parte de la economía digital que hoy penetra la vida diaria de todos.

Sin embargo, una parte significativa del valor creativo es recogido por las empresas que se benefician de regímenes tributarios preferenciales. Las grandes compañías en la economía digital casi dejan de pagar impuestos.

1.- La economía digital tiene características y obedece a una lógica radicalmente diferente a las actividades establecidas

Primero, la economía digital esta acelerando el paso de la innovación y la divulgación de los nuevos bienes y servicios. Así, aplicaciones como Facebook han obtenido 1 billón de usuarios en menos de ocho años.

La economía digital encamina inversiones masivas financiadas por empresas con capital de riesgo que seleccionan negocios que generan rendimientos cuyos éxitos ocultan los fracasos de otros.

Frecuentemente la economía digital adopta posiciones dominantes en varios mercados relacionados.

La economía digital se basa en la construcción de un modelo de reinversión de la mayoría de las utilidades en vez de la redistribución de dividendos, los accionistas obtienen sus remuneraciones a través de las ganancias potenciales de capital.

La economía digital está permanentemente cambiando por lo que es difícil identificar áreas de estabilidad para así establecer un impuesto.

La economía digital constantemente desconecta el lugar de establecimiento del lugar de consumo. Es extremadamente difícil encontrar el valor creativo y aplicar a partir de allí las normas tributarias.

2.- Las grandes empresas en la economía digital obtienen utilidades explotando datos a través del monitoreo regular y sistemático de las actividades de los usuarios

El elemento clave de la economía digital es la data con datos personales. Ello permite a las compañías que la recaudan medir y mejorar una aplicación, personalizar el servicio, recomendar compras a los consumidores, apoyar esfuerzos innovadores que dan pie a otras aplicaciones, y tomar decisiones estratégicas. También pueden ser valoradas a través de licencias a terceros. En fin, este es el brazo que permite a las grandes empresas digitales lograr en gran medida un alto grado de rentabilidad.

Sin embargo, la recaudación de datos se debe a la labor de los propios usuarios. A través del monitoreo regular y sistemático de sus actividades en línea, se recaudan todos los datos de los usuarios sin ningún tipo de compensación. Esta falta de compensación explica en parte la extrema rentabilidad productiva en esta economía.

¿Es normal que las compañías establecidas en un territorio no contribuyan con los ingresos del estado donde se encuentran sus consumidores quienes son los que generan sus ganancias?

A través de esta data y atraídos por la calidad de las interfaces y los efectos de la red, los usuarios se convierten en auxiliares de producción y crean valores que generan ganancias a las diversas formas y modelos de los negocios de la economía digital. Sin embargo, la actividad de aplicaciones de los usuarios es potenciada por el gasto público especialmente en la educación, en la protección social y la implementación de redes en todo el territorio de un Estado.

3.- La tecnología digital devora gradualmente todos los sectores de la economía

El modelo de intermediación es predominante en las entrañas de la base tributaria. De esa forma, el mercadeo en línea permite redirigir al consumidor a un proveedor establecido en otro Estado. Crecen las transacciones entre personas.

Además. Las compañías del sector digital ejercen presión para bajar los precios. El margen de las compañías establecidas en un territorio

disminuye cuando la posición de un intermediario digital hace necesario que todo proveedor sea indexado.

Actualmente las compañías digitales de la economía se están incluyendo en la cadena de valores en el área de turismo, la banca, las telecomunicaciones, la automotriz y la salud. Centran todos sus esfuerzos en una relación estratégica, para hacer que sus usuarios trabajen y obtengan mayores utilidades de las empresas locales.

Mientras la tecnología digital se extienda en la economía, los márgenes de varios sectores se reubicaran en el exterior y desaparecerán del PIB de algunos países privando a las autoridades públicas de los ingresos tributarios tan necesarios en tiempos de crisis o para contribuir a financiar el desarrollo.

4.- Una característica común de las empresas globales en la economía digital es el bajo nivel impositivo de sus ganancias

Aunque no sean las únicas que practican la optimización tributaria, las empresas en la economía global tienen más oportunidades para beneficiarse de los Estados que compiten entre sí.

Los instrumentos en los cuales se apoyan las multinacionales para reducir su carga tributaria son bien conocidos.

- La reclasificación de determinadas actividades en la cadena de valores para reducir la ganancia y garantizar la ausencia de un establecimiento permanente: transformar una subsidiaria de distribución en un mero agente de comisión reduce su facturación y minimiza el riesgo de negocio asociado con su actividad.
- La ubicación estratégica de algunos Estados para gozar de los beneficios tributarios de las legislaciones y acuerdos. Los sistemas nacionales podrían permitir una imposición más favorable a compañías holding, a derechos de propiedad intelectual o a actividades de investigación y desarrollo. Las asimetrías para ser deducibles los intereses de préstamos hacen posible llegar a la doble no imposición de algunas ganancias. Finalmente, algunos Estados llamados “Estados Túneles” no realizan las retenciones tributarias sobre las ganancias transferidas a paraísos fiscales.
- La centralización de los bienes intangibles en el país donde el impuesto sobre la renta es más ventajoso. En el análisis funcional de un grupo multinacional, la propiedad de los bienes intangibles es la característica principal de las funciones empresariales.

Las llamadas funciones rutinarias son compensadas a través de una ganancia estable y mínima, mientras que las funciones empresariales capturan el residuo de las ganancias, que aunque sean volátiles, son potencialmente mayor.

- Sería más fácil practicar la optimización de los precios de transferencia entre diferentes entidades de un grupo, que practicar algunas pequeñas variaciones de un sin número de transacciones que podrían reducir significativamente su tasa impositiva.

Es fácil para las empresas digitales transferir sus utilidades a paraísos fiscales pagando bienes intangibles a precios diez veces menores que la escala de sus rendimientos.

Como estas utilidades no son el resultado de pago de dividendos, los mismos pueden ser retenidos y reinvertidos sin estar sujetos a gravamen.

Estas compañías centran su actividad en territorios donde es más fácil transferir sus ganancias a paraísos fiscales. La “doble disposición irlandesa” y el “emparedado holandés” y sus variantes aparentemente se implementan en la mayoría de estas compañías.

El creciente dominio de los modelos de negocios intermediarios permite a compañías descritas como contratantes principales, obtener una mayor participación del margen a través de otros actores en la cadena de valores.

Las nuevas empresas digitales fueron inmediatamente organizadas para que obtuvieran las mejores ventajas de los sistemas tributarios de los estados, podían escoger donde ubicar sus oficinas centrales, ubicar sus bienes o sus empleados.

5.- El derecho nacional e internacional tributario tiene dificultad para adaptarse a los efectos de la revolución digital.

En principio, el modelo bilateral del tratado tributario establecido por la OCDE para evitar la doble tributación, impone a la autoridad a que el estado donde se encuentren las oficinas centrales grave las ganancias.

Existe una excepción a esta regla cuando hay un establecimiento permanente en el territorio de otro estado. Sin embargo, el concepto de establecimiento permanente se refiere a aquel lugar fijo del negocio o del agente dependiente donde se encuentran sus edificios o personal. Esto es inadecuado para la economía digital.

A partir de 2003, se reconoce que un servidor que hospeda o tiene disponible una aplicación de software constituye un lugar fijo de negocio. No obstante, la OCDE considera que la data y los códigos informáticos no constituyen un establecimiento permanente debido a la naturaleza de su intangibilidad.

En Europa, el debate sobre un Derecho tributario consolidado para eliminar la competencia tributaria no avanza y no toma en cuenta las especificaciones de la economía digital. La OCDE comienza a pensar en ello.

A nivel nacional, los primeros intentos para crear un impuesto específico para la economía digital han fallado en su objetivo.

6.- Los Estados deberían poder gravar en su territorio las ganancias obtenidas por las compañías de economía digital

La necesidad de tener el poder para gravar las ganancias de las empresas del sector digital debe ser basada en estrategias de varios niveles.

En corto tiempo los controles tributarios deben:

- resaltar los establecimientos permanentes a través del análisis de la realidad de la actividad en un área específica, ya sea demostrando que la subsidiaria es el lugar fijo del negocio de donde se realizan las operaciones de la compañía extranjera o demostrando que es realmente un agente dependiente con autoridad para ejercer la responsabilidad de las operaciones de la compañía extranjera.

En este sentido los comentarios de la sección 5-5 del modelo de acuerdo de la OCDE indica que el agente tiene la autoridad para firmar contratos, solicitar o recibir órdenes sin finalizarlos formalmente y cuando la compañía extranjera solo aprueba las transacciones rutinarias.

- En el caso de treaty shopping, es posible aplicar un impuesto de retención al beneficiario de las regalías ubicado en el estado donde es aplicable,

A largo plazo la forma convencional puede ser utilizada, ya sea bilateralmente o a través de acuerdos multilaterales cuyas disposiciones reemplazaran los acuerdos bilaterales.

El impuesto sobre la renta parece ser la herramienta más apropiada para encontrar una contribución que sea proporcional al valor de creación en un área específica.

Esto requiere que el concepto de territorialidad sea adaptado a la economía digital.

No obstante, no es suficiente solo analizar la norma de territorialidad, también es importante pensar en la determinación de precios de transferencia en base a varios factores de producción que contribuyen a la creación de valor en la economía digital.

En conclusión la economía digital no sería lo más difícil de controlar por parte de las autoridades tributarias, esto ampliamente comentado ya que los flujos de trabajo digital pueden medirse. Lo que hace falta es elaborar normas de valoración que sean aceptadas por todos.

NORMATIVA INTERNA PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Rosario Massino

Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional
Guardia de Finanzas
(Italia)

CONTENIDO: 1. *Ampliación del ámbito de aplicación de las normas legales ya existentes a los paraísos fiscales.*- 2. *Introducción de una nueva base legal*

El tema que vamos a discutir debe examinarse teniendo en cuenta que ha sido analizado tanto por la OCDE - que publicó varios informes sobre esto - como, en el nivel superior, en las reuniones del G-20, pasando de la celebrada en Londres en abril de 2009.

Por lo tanto, existe un marco coordinado de acciones definidas por la comunidad internacional, dirigido al desarrollo de la transparencia fiscal y a la lucha contra la crisis económica y financiera.

Consecuentemente, en mi país no puede haber una posición interna, regulación u otra fuente que no tenga en cuenta este marco; y, por otra parte, también deben tenerse en cuenta las normas y reglamentos de la Unión Europea.

Por todo lo anterior, en los últimos años, Italia enfatizó enérgicamente la lucha contra los paraísos fiscales, que se ha convertido en uno de los principales objetivos de su política económica-fiscal.

Con vista en esto, se han producido cambios significativos y rápidos en nuestras leyes fiscales nacionales, que suponen una mejora general del sistema legislativo contra el abuso de los paraísos fiscales, tanto a través de:

1. la ampliación del ámbito de aplicación de las normas ya existentes;
2. la introducción de nuevas reglas.

A continuación se analizan las dos áreas de la siguiente manera.

Ahora, la primera área a considerar es, como anteriormente dicho, la

1. AMPLIACIÓN DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS LEGALES YA EXISTENTES A LOS PARAÍDOS FISCALES

Para comenzar, debo decir que es un “paraíso fiscal” de acuerdo a la legislación italiana.

El sistema fiscal italiano elabora una lista de países cuyos marcos jurídicos y reglamentarios pueden utilizarse para cometer fraude fiscal.

En detalle, la norma de referencia se compone de tres decretos ministeriales en los que se consideran alrededor de 70 legislaciones extranjeras no en línea con alguna específica norma interna fiscal.

El primer conjunto de reglas que se han actualizado está relacionado con la llamada Exención de la Participación – Pex.

De conformidad con las legislaciones fiscales de otros los países, el Gobierno italiano estableció un sistema de exención del impuesto sobre los ingresos de sociedades que tengan participaciones en otras empresas.

Para este fin, se introdujo la llamada exención de la participación también conocida como PEX. Como resultado, las ganancias de capital obtenidas por acciones o participaciones en sociedades u otras entidades, pueden, si se cumplen ciertos requisitos, deducirse de la base imponible.

Desde el año 2003 - cuando esta regla entró en vigor - la tasa de exención de estas ganancias de capital cambió varias veces. El tipo de la exención corriente es muy alta, llegando hasta al 95% del valor de las ganancias de capital.

Para la obtención de la exención, la sociedad holding no debe ser residente en un Estado o territorio con un régimen fiscal privilegiado, que es considerado paraíso fiscal en la legislación italiana.

Por otra parte, hay que demostrar que los beneficios de la participación no se han colocado en Estados o territorios están sometidos a regímenes fiscales privilegiados (nuevamente los paraísos fiscales).

Entonces, en pocas palabras, ningún beneficio (sin excepción, en este caso) es permitido si existe alguna relación entre el beneficiario y un paraíso fiscal.

Hay que considera una finalidad adicional de esta norma, que es promover la creación en Italia de sociedades holdings, tanto extranjeras como nacionales, evitando, al mismo tiempo, los abusos de las entidades off-shore.

Nuestra ley es ahora muy similar a las normativas ya existentes en otros países sobre el mismo tema de la exención de la participación.

Finalmente, la norma también está finalizada a evitar la doble imposición de los beneficios de las participaciones en holdings, porque se tributa solo la persona jurídica que obtiene el beneficio, y no con respecto a la persona física que transfiere las participaciones.

El segundo tema está relacionado con la llamada

b. Sociedad extranjera controlada (CFC)

Con el fin de evitar cualquier abuso como en el caso en que una empresa extranjera en la que se tenía una participación, ubicada en un paraíso fiscal, no lleva a cabo una actividad real, y está configurada únicamente para ocultar los ingresos de una persona física o jurídica, el legislador italiano establece la tributación de los ingresos obtenidos por cualquier empresa, en la que se tenga una participación, con domicilio en paraísos fiscales.

Esta disposición existe en la mayoría de las legislaciones fiscales de los países de la OCDE, aunque con características distintas, Estado por Estado, de acuerdo con el enfoque de la fiscalidad de los diferentes sistemas fiscales (“enfoque transaccional”, “enfoque de la entidad”, “enfoque global”).

Entonces, de acuerdo con la ley italiana, las ganancias de la CFC con sede en un paraíso fiscal están gravadas en Italia, y los impuestos relacionados deben abonarse por la entidad controladora residente.

Obviamente, para que se aplique dicha provisión, los dos requisitos de la ausencia de una actividad económica real en el paraíso fiscal y la mera utilización pasiva de las fuentes de ingresos (los llamados ingresos pasivos) en el Estado extranjero deben cumplirse.

En Italia, la legislación específica CFC establece la asignación directa a la participante de los ingresos de su propia entidad controlada, independientemente de la real distribución de ese producto: esto hace inútil para fines fiscales, a la vez, tanto la empresa extranjera pantalla, y la fragmentación formal del grupo de entidades jurídicamente independientes.

El Artículo 13 del Decreto-Ley 78/2009, además, dispone que, por analogía y por armonizar las disposiciones ya existentes en otros sistemas europeos, con el fin de evitar arbitrajes fiscales indebidos, los esquemas que pueden favorecer las disparidades de tratamiento, con especial atención a las operaciones infra-grupo, deben ser revisados con el fin de evaluar si dichas transacciones son reales o ficticias.

Por otra parte, la ley incluye en el ámbito de aplicación de la norma a las empresas que se encuentran en países que, aunque no entran en la lista de paraísos fiscales, pueden considerarse en un régimen de imposición privilegiado.

Dicha ampliación se produce para los CFC que se benefician de una fiscalidad efectiva más baja de la mitad de la italiana, y que obtengan beneficios sobre todo de los ingresos pasivos o que lleven a cabo principalmente actividad de servicio en favor de las empresas que pertenecen al mismo grupo.

El tercer punto a tratar es:

c. La no deducibilidad de los costos

La Normativa fiscal italiana también establece la no deducibilidad de los gastos derivados de las transacciones realizadas entre empresas residentes y entidades con sede en Estados o territorios situados fuera de la Unión Europea y que tienen sistemas fiscales privilegiados.

El objetivo de la norma es evitar la erosión de la base imponible, conseguido a través de las transacciones realizadas con empresas o profesionales con sede en las listas negras de Países y territorios que suponen la asignación de los costos - y, en consecuencia, una reducción indebida de impuestos - para el contribuyente italiano, mientras que los ingresos correspondientes no son gravados en la jurisdicción extranjera, o lo son con un tipo muy bajo.

Sin embargo, a los contribuyentes italianos se les concede la posibilidad de “superar” dicha presunción legal si son capaces de

demostrar la veracidad de la actividad llevada a cabo por el sujeto extranjero con el que se han celebrado las relaciones comerciales.

Por lo tanto, este es un caso típico en el que la carga de la prueba se invierte, ya que ninguna ulterior actividad debe realizarse por la Administración Tributaria a efectos de liquidación del impuesto.

El cuarto punto es la

- d. Adaptación a las directivas ocde en el ámbito de la documentación de precios de transferencia

Una ley nacional de 2010 armonizó la legislación nacional en materia de documentación por justificar lo precios de transferencia con las directrices de la OCDE y los principios de cooperación entre los contribuyentes y la administración financiera.

En vista de ello, se introdujo una norma que establece, en los casos de ajuste del valor normal de los precios de transferencia practicados en el marco de las operaciones con entidades no residentes, la desaplicación de las sanciones pertinentes si el contribuyente, también cuando un inspección fiscal está en curso, ofrece a la Administración Tributaria los documentos que evidencien el cumplimiento normal del precio con los precios de transferencia.

Siguiente tema es

- e. Falsa Residencia personal

En nuestro País, acorde con la legislación fiscal se consideran residentes en el territorio del Estado cuando, durante la mayor parte del período impositivo, se produce cualquiera de las tres condiciones siguientes: la inscripción en los registros de población residente, el domicilio en el territorio del Estado en el marco del Código Civil, o la residencia en el territorio del Estado siempre acorde con el código civil.

Por otro lado, la Administración Tributaria no necesita demostrar la existencia de cualquiera de las condiciones mencionadas anteriormente en relación a los nacionales italianos que hicieron el trámite de cancelación del registro de la población residente y emigraron a un paraíso fiscal.

Esto se debe a que, en 1999, el legislador introdujo una presunción legal de residencia en Italia de esos sujetos. En este caso, la carga de

la prueba se establece a cargo del contribuyente, que se encuentra con la obligación de probar la veracidad de la reubicación en el extranjero.

Esta solución legislativa ha sido adoptada con el fin de fortalecer el sistema para luchar contra el fenómeno de la deslocalización en el extranjero de personas naturales, es decir, el movimiento ficticio de la residencia en Estados con regímenes fiscales privilegiados, exclusivamente con fines de ahorro fiscal. Es una regla muy criticado en lo que se refiere a la legitimidad y la justicia, teniendo en cuenta también el hecho de que, mientras que para las personas, también los no nacionales, inscritas en el registro de la población residente, el registro tiene la validez de la presunción concluyente, para los ciudadanos que entró en el Registro de los Italianos Residentes en el Extranjero, esta presunción tiene la validez de presunción concluyente.

El seguimiento de los traslados de residencia en el extranjero de personas físicas constituye objeto de especial atención por parte del legislador italiano, el artículo 83 del decreto-ley de 25 de junio 2008, n. 112, de hecho estableció la realización de los planes de control en relación con el impuesto y los requisitos contributivos para los sujetos no residentes, así como la obligación de los municipios de confirmar a la Oficina de Impuestos competente, dentro de los 6 meses siguientes a la solicitud de inclusión en el registro de los italianos residentes en el extranjero, que el solicitante realmente ha dejado la residencia en el territorio nacional, sino que también se establece que para el período de tres años después de la aplicación anterior, la actualidad de la extinción de la residencia en el territorio nacional se encuentra bajo la vigilancia por parte de los municipios y de la Administración Tributaria.

Último tema de esta primera parte:

f. Empresa ficticia residencia fiscal en el extranjero y fideicomisos

De la misma manera como las personas físicas, también en el ámbito de las residencias fiscales para las entidades y empresas, la legislación nacional, en continua evolución, y el objetivo del legislador, es la lucha contra el abuso de residencia en el extranjero, sobre todo como "residencia fiscal ficticio en el extranjero". El resultado habitual de este tipo de mal uso de la residencia permite que el contribuyente por un lado no cumpla con las obligaciones tributarias nacionales y, por otro lado, se beneficie de un régimen fiscal más favorable que el de Italia.

Para es fin, en la misma forma que para las personas naturales, también para entidades y empresas se han introducido disposiciones específicas, estableciendo varias presunciones concluyentes con respecto a la residencia, situada en el principio conocido como sustancia sobre la forma, sobre todo institutos jurídicos que, según la experiencia nacional e internacional han demostrado que pueden utilizarse para la creación de "residencia fiscal ficticia en el exterior" esquemas.

Se hace referencia en primer lugar a los fideicomisos: La ley italiana establece dos casos en los que una presunción legal concluyente de residencia en Italia se puede aplicar a los fideicomisos extranjeros establecidos en países que no permiten un intercambio de información adecuado. El primer caso es aquel en el que al menos uno de los cedentes y al menos uno de los beneficiarios son residentes en Italia, la segunda se produce cuando una persona física residente ha organizado, a favor del trust: actos de transferencia del derecho de propiedad sobre bienes raíces, y creación o transmisión de derechos reales inmobiliarios, también para las acciones. Estas disposiciones tienen por objeto contrarrestar las posibles formas de abuso, con fines elusivos, en el uso de estos mecanismos de segregación de activos, el resultado esperado es la tributación en nuestro país los ingresos producidos en el propio país por fideicomisos establecidos en paraísos fiscales.

Ahora, voy a explicar la segunda área principal de actividad del Gobierno italiano y el Parlamento, en relación con la

2. INTRODUCCIÓN DE UNA NUEVA BASE LEGAL

El primer elemento es el

a. Art. 12 del decreto-ley 78/2009.

Con esta regla se creó en 2009 una presunción concluyente, según la cual las inversiones financieras y las actividades realizadas en los Estados o territorios con régimen fiscal privilegiado (paraísos fiscales), en violación de las obligaciones de monitoreo fiscales, se consideran establecida mediante ingresos no declarados.

Al mismo tiempo, se introdujeron penas más severas en caso de violación de las obligaciones de monitoreo fiscal.

El arte regla. 12 se adoptó con el fin - explícitamente declarado por el propio gobierno - de la aplicación de los acuerdos alcanzados entre

la OCDE sobre la emersión de los recursos económicos y financieros mantenidos en países que cuentan con sistemas tributarios privilegiados.

La emersión de las inversiones y activos financieros detenidos en países de las listas negras, además de desencadenar la presunción concluyente que se ha descrito anteriormente, determina la aplicación de duplicación de las sanciones en comparación con los que normalmente decretado por delito fiscal, y como resultado, el rango de las sanciones es de entre 200% y 480 % de los impuestos liquidados.

Además, si el ingreso se ha producido en el extranjero, las penas se aumentan ulteriormente en un tercio.

Por otra parte, el plazo para la liquidación del impuesto por parte de la administración se duplica en comparación con el ordinario, y como resultado se prolonga hasta los ocho años después de aquel en el que la declaración del impuesto se presentó a la Administración Tributaria (o debía presentarse).

Por último, las sanciones establecidas por la violación del monitoreo fiscal se duplicó también, y como resultado, se deben determinar en estos casos desde el 10% hasta el 50% por ciento de las cantidades que no se reporta en la declaración de impuestos.

El segundo punto tiene que ver con

b. Obligaciones de comunicación

La ley prevé que los contribuyentes del IVA deberán informar a la Administración Tributaria de todas las ventas de bienes y prestaciones de servicio recibidos, registrados o sujetos a registro, a los comerciantes económicos establecidos, residente o domiciliado en los países indicados en la lista negra nacional a través de una forma específica, que debe enviarse electrónicamente en el último día del mes siguiente al período de referencia.

Por otra parte, recientemente, la obligación de información se ha extendido a algunas tipologías de prestaciones de servicios territoriales que no son pertinentes en el Estado a efectos del IVA, pero que son particularmente relevantes en la prevención y lucha contra el fraude del IVA.

Finalmente, el decreto-ley del año 2012, la obligación de notificar a la Administración Tributaria de las transferencias de bienes y prestaciones de servicios realizados y recibidas, registradas o sujetas

a registro, los operadores de empresas que tienen oficinas, residencia o domicilio fiscal en los países privilegiados, en todos los casos de operaciones por montos inferiores a 500 Euros.

El último tema es la

c. Lista negra de los contratistas

En el marco de algunas decisiones recientes a nivel internacional, y con referencia específica a las iniciativas adoptadas por el G20 en la Cumbre de julio de 2009 que se ha mencionado, el legislador nacional introdujo una nueva disposición legal en materia de contratos públicos: esta disposición responde a la necesidad de garantizar el pleno conocimiento de la propiedad y la gestión de las entidades que tienen derecho a participar en los procedimientos convocados por la entidad contratante, de conformidad con la legislación nacional. Esto también tiene por objeto garantizar la igualdad de condiciones para las entidades que participan en licitaciones públicas.

Por lo tanto, las empresas que tengan su sede, residencia o domicilio en los países incluidos en listas negras se les permite participar en licitaciones públicas relativas a obras, servicios y suministros, pero necesitan una autorización preliminar otorgada por el Ministerio de Economía y Finanzas, en base a una solicitud presentado por la propia empresa.

NORMATIVA INTERNA PARA PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL

Beatriz Viana Miguel

Directora General

Agencia Estatal de Administración Tributaria
(España)

***CONTENIDO:** Normativa interna para prevenir la evasión fiscal internacional*

Ante todo quiero expresar mi agradecimiento al CIAT y a la administración argentina por su amable invitación a participar como ponente en esta asamblea del CIAT.

La Asamblea se ha centrado en un tema de extraordinaria relevancia como es la tributación internacional y cómo afecta a la gestión de las administraciones tributarias.

Los cambios económicos y tecnológicos han propiciado un mundo en el que las fronteras han dejado de tener la rigurosidad que tenían anteriormente. Los movimientos de mercancías y personas son ahora físicamente mucho más fáciles que hace dos décadas. La presión de los mercados ha conducido a que los países hayamos reducido nuestras barreras fiscales al comercio exterior mediante acuerdos de desmantelamiento arancelario de alcance bilateral, regional o global. Dicho cambio se inicia básicamente en el siglo pasado y se puede calificar de pequeño si lo comparamos con la gran revolución de la era digital en la que estamos inmersos.

De la misma forma, hemos asistido a un proceso de liberalización de los movimientos de capitales que no encuentran trabas en su libre circulación. Y con esa liberalización, las posibilidades de evasión de capitales se incrementan.

Esos cambios constantes de la realidad económica exigen de nuestras administraciones tributarias que estemos más atentos, si

cabe, a dichos cambios con el fin de ir adaptándonos a los nuevos comportamientos de los contribuyentes.

En el momento presente estamos afrontando una realidad económica que ofrece al contribuyente muchas alternativas para optar por regímenes tributarios que le sean más favorables en detrimento de los tradicionales puntos de conexión de los hechos imponibles.

Ello ha producido una preocupación generalizada entre las administraciones tributarias que se ha manifestado en distintos foros especializados destacando la iniciativa BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE o el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal presentado por la Unión Europea.

La internacionalización de la economía ha provocado que muchas compañías busquen en los procesos de internacionalización, no una mera ganancia derivada de la mejor ordenación económica de los factores de producción de bienes y servicios, sino que intenten apropiarse de ventajas fiscales consecuencia de la utilización, en algunos casos abusiva, de las inconsistencias de las normas internas y de los convenios para evitar la doble imposición, buscando crear oportunidades para lo que se ha denominado la doble no imposición. Esta actividad se basa en desmembrar los elementos de la base imponible de tal forma que se creen puntos de conexión, esencialmente artificiales, para que la base imponible se descomponga en sus distintos componentes y se residence allí donde pueda obtenerse un mayor beneficio fiscal.

El ejemplo clásico es buscar la generación, de manera artificial, de gastos deducibles por pago de intereses por inversiones en un país mientras que el ingreso correspondiente se residence en otro país donde ese ingreso no se computa en la base imponible por diversas razones: se obtiene la doble ventaja de un gasto deducible en una jurisdicción con un ingreso que no tributa en otra jurisdicción.

Esta realidad ha sido puesta de manifiesto en iniciativas internacionales como las de la OCDE y la Unión Europea, ya mencionadas, que tratan de abordar esta problemática de manera integral desde distintos enfoques, aunque con la vista puesta en la necesidad de dar respuesta a esta situación.

La OCDE ha creado varios grupos de trabajo, en los que participan varios países de los aquí presentes, que rendirán, ante el Comité de Asuntos Fiscales, informes con los resultados de su análisis. A la vista de los resultados, el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE aprobará un plan de acción.

Por su parte, la Unión Europea también ha emprendido la lucha decidida contra el fraude y la evasión fiscal con sendas recomendaciones sobre la planificación fiscal agresiva y sobre medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal. Además ha presentado un plan de acción con un conjunto de medidas concretas para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Pero no sólo las organizaciones internacionales están abordando esta problemática. Cada uno de nosotros, en nuestro ámbito doméstico, estamos sufriendo las consecuencias de estos comportamientos abusivos y en muchas ocasiones fraudulentos que minan nuestras bases impositivas y que, en actual escenario de crisis y de austeridad presupuestaria, hacen del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca.

Por esa razón, en España hemos emprendido una reforma con perspectiva suficiente como para mantener a nuestro sistema legal entre los que están a la vanguardia de la lucha contra el fraude.

Pero, sin ánimo de ser exhaustiva, a lo largo de mi ponencia me voy a centrar en las cuatro medidas más destacables.

Las tres primeras son de carácter material y la cuarta de carácter organizativo.

Primera. La medida más llamativa, por novedosa, ha sido la regulación de la **obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero**.

Dicha obligación se ha establecido en la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), introducida por el artículo 1, apartado diecisiete de la Ley 7/2012: Dicha disposición establece la obligación de presentar una declaración informativa anual sobre cuentas, valores e inmuebles situados en el extranjero para personas y entidades residentes en territorio español.

La intención de esa medida es servir de cierre frente al defraudador que obtenía rentas del extranjero, no las declaraba y esperaba el transcurso del tiempo necesario para ganar la prescripción remansando sus beneficios en cuentas o activos en el extranjero fuera del alcance de información y actuación de la Hacienda española.

Esta medida se verá reforzada por la información tributaria que la administración espera obtener gracias a los instrumentos bilaterales

o multilaterales de cooperación que están ya en vigor y al acuerdo alcanzado con los Estados Unidos para la aplicación de la normativa FATCA y la mejora del cumplimiento fiscal internacional.

Los acuerdos de intercambio de información tributaria firmados recientemente junto con la renegociación de la cláusula de intercambio de información de algunos convenios antiguos establecen el marco jurídico adecuado para los intercambios de información tributaria que se ha configurado en los últimos tiempos como el protagonista indiscutible en la lucha de los Estados contra la competencia fiscal perjudicial y el fraude y la evasión fiscal.

Por su parte, el acuerdo alcanzado con los Estados Unidos, pendiente de entrar en vigor en los próximos meses, abre una nueva perspectiva al facilitar la obtención de información de las inversiones financieras que los residentes españoles tengan en los Estados Unidos. Paralelamente, tenemos una gran confianza en que los resultados de esta iniciativa FATCA puedan ayudarnos a disponer de información equivalente ya no solo procedente de Estados Unidos sino también en otros países, por virtud del juego de la cláusula de nación más favorecida en el acuerdo FATCA o de la normativa de la Unión Europea.

Pero ello no es óbice para que España haya buscado reforzar su legislación para evitar el problema de la deslocalización de activos ya sea como consecuencia de fraude fiscal previo o simplemente, sin que haya una conducta punible previa, para evitar la integración mundial de la renta que dichos bienes les puedan producir.

La obligación de informar se refiere a tres elementos:

- Cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.
- Valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero.
- Bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.

1.- CUENTAS EN ENTIDADES FINANCIERAS SITUADAS EN EL EXTRANJERO.

a) Quedan obligados a declarar:

- Personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes de no residentes y las entidades del art. 35.4 LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes,

y demás entidades que caren de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición).

Surgirá la obligación cuando a 31 de diciembre de cada año sean:

- titulares de las cuentas en el extranjero o titulares reales de las mismas (art. 4.2 Ley 10/2010),
- representantes, autorizados o beneficiarios o tengan poder de disposición sobre las cuentas. Se trata de evitar que el uso de testafieros permita ocultar al verdadero titular.

También afecta a todos los anteriores que lo hayan sido en cualquier momento del año. Esta disposición intenta evitar que el día 30 de diciembre se dé una orden de baja en la condición y el día 1 de enero una reponiendo al titular con el correspondiente apoderamiento.

b) Datos a declarar:

Datos identificativos de la cuenta: entidad, fecha apertura o cancelación y saldo a 31 de diciembre y saldo medio último trimestre del año.

c) No obligación de declarar:

- Entidades exentas del artículo 9.1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) (Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales,...)
- Entidades y personas físicas con actividad económica que tengan las cuentas registradas en su contabilidad de forma individualizada. Se intentan evitar nuevas obligaciones a quienes cumplen normalmente, la pretensión es que afecte a las cuentas "no declaradas"
- las cuentas cuyos saldos a 31 de diciembre o sus saldos medios del último trimestre no superen conjuntamente los 50.000 euros. Si se supera cualquiera de dichos límites conjuntos se debe informar de todas las cuentas. Aquí la pretensión es evitar el fraude mediante el mantenimiento de numerosas cuentas con saldos inferiores a 50.000 €. Por otra parte el límite de 50.000 € permite evitar la declaración de numerosas personas que tienen cuentas en el extranjero en supuestos muy comunes como las cuentas de los hijos en el extranjero.

d) Plazo presentación declaración.

Entre el 1 de enero y 31 de marzo del año siguiente al que se refiere la información.

e) Presentación años sucesivos

Una vez presentada la declaración en un ejercicio, en principio no hay obligación de volver a declarar en años sucesivos, salvo que los saldos conjuntos a 31 de diciembre (saldos medios últimos trimestre) tengan un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la declaración.

También deberá volver a presentarse la declaración cuando se deje de ser titular, representante, autorizado,...

2.- VALORES, DERECHOS, SEGUROS Y RENTAS DEPOSITADOS, GESTIONADOS U OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO

a) Obligados a declarar

Personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, establecimientos permanentes de no residentes y entidades del artículo 35.4 LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes, y demás entidades que carentes de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición).

Surgirá la obligación cuando a 31 de diciembre de cada año sean titulares de valores, derechos, seguros y rentas situados en el extranjero o titulares reales de los mismos.

También afecta a todos los anteriores que lo hayan sido en cualquier momento del año y hubieran perdido dicha condición a 31 de diciembre.

b) Datos a declarar.

Datos identificativos de los valores, derechos, seguros y rentas, entidad, número de acciones o participaciones y saldo o valor liquidativo a 31 diciembre o de la fecha de extinción de la condición.

c) No obligación de declarar

- Entidades art. 9.1 TRLIS (Estado, CCAA, EELL...)

- Entidades que tengan los valores, derechos, seguros y rentas registrados en su contabilidad de forma individualizada
- Cuando el valor conjunto de los valores, derechos, seguros y rentas a 31 de diciembre no superen los 50.000 euros. Si se supera dicho límite conjunto se debe informar de todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.

d) Plazo presentación declaración

Entre el 1 de enero y 31 de marzo del año siguiente al que se refiere la información.

e) Presentación años sucesivos

Una vez presentada la declaración sólo se debe volver a declarar en años sucesivos cuando el valor conjunto de los valores, derechos, seguros y rentas no tenga un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la declaración.

Se debe presentar declaración cuando se deje de ser titular.

3.- BIENES INMUEBLES Y DERECHOS SOBRE BIENES INMUEBLES SITUADOS EN EL EXTRANJERO

a) Obligados a declarar:

Personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, establecimientos permanentes de no residentes y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes, y demás entidades que caren de personalidad jurídica constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición).

Surgirá la obligación cuando a 31 de diciembre de cada año sean titulares de inmuebles o derechos sobre inmuebles situados en el extranjero o titulares reales de los mismos.

También afecta a todos los anteriores que lo hayan sido en cualquier momento del año y hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre.

Datos a declarar:

Datos identificativos del inmueble, situación, fecha y valor de adquisición.

Datos específicos para contratos de multipropiedad y determinados derechos reales sobre inmuebles.

b) No obligación de declarar

- Entidades art. 9.1 TRLIS (Estado, CCAA,...)
- Entidades y personas físicas con actividad económica que tengan los inmuebles registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados.
- Cuando los valores de los inmuebles o derechos sobre los mismos no superen conjuntamente los 50.000 euros. Si se supera cualquiera de dichos límites conjuntos se debe informar de los inmuebles y derechos.

c) Plazo presentación declaración.

Entre el 1 de enero y 31 de marzo del año siguiente al que se refiere la información.

d) Presentación años sucesivos.

Una vez presentada la declaración sólo se debe volver a declarar en años sucesivos cuando el valor conjunto de los inmuebles o derechos sobre los mismos no tenga un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la declaración.

Se debe presentar declaración cuando se deje de ser titular.

Pero la modificación más relevante no es la introducción de una nueva obligación de información sino **los efectos o consecuencias que establece la norma para el caso en que no se haya cumplido con la obligación de declarar.**

En primer lugar, el incumplimiento de informar se califica de infracción muy grave y las sanciones previstas son de 5.000 € por cada dato o conjunto de datos referidos a un bien que no se hayan declarado o se hayan declarado de forma incompleta, inexacta o falsa, con un mínimo de 10.000 €. Si se declara fuera de plazo sin requerimiento previo de la administración esas cantidades se reducen a 100 € por dato o conjunto de datos con un mínimo de 1.500 €.

La segunda consecuencia es la integración en las bases de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades del valor de los bienes o derechos que no se hayan declarado debiendo haberlo sido.

En el artículo 39.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se indica que en todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información. Es decir que tributará como renta el valor de dichos bienes o derechos como un elemento adicional de la base liquidable general.

En el artículo 134.6 de la Ley del Impuesto sobre sociedades se establece una previsión equivalente ya que se entenderá que han sido adquiridos con cargo a renta no declarada que se imputará al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos susceptible de regularización, los bienes y derechos respecto de los que el sujeto pasivo no hubiera cumplido con la obligación de información en el plazo establecido al efecto.

La tercera consecuencia es la infracción prevista en el Impuesto sobre la Renta por el hecho de integrar la ganancia de patrimonio no justificada y en el Impuesto sobre sociedades por la imputación como renta no declarada del valor de los bienes o derechos no declarados. Se califica como infracción tributaria muy grave, y se sancionará con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del importe de la base de la sanción.

La base de la sanción será la cuantía de la cuota íntegra resultante sin que se tengan en cuenta para su cálculo las cantidades pendientes de compensación, deducción o aplicación procedentes de ejercicios anteriores o correspondientes al ejercicio objeto de comprobación que pudieran minorar la base imponible o liquidable o la cuota íntegra.

Segunda. La segunda medida se refiere a **una limitación a la deducción de los gastos financieros en el impuesto sobre los beneficios de sociedades**. Esta reforma nos pone en línea con la tendencia legislativa existente en Estados de nuestro entorno económico.

Las limitaciones a la deducción a los gastos financieros en los que no concurría una motivación económica suficiente ya se venía aplicando por la actuación inspectora en los casos que se detectaba esta práctica. La utilización de mecanismos o esquemas de financiación que no respondían a criterios de racionalidad económica ha sido una práctica muy habitual en los grandes grupos de empresas que creaban artificios empresariales que provocaban una erosión abusiva

de bases imponibles. Sin perjuicio de que las sentencias de los tribunales de justicia han sido favorables a la interpretación limitativa que ha venido aplicando en su actividad la inspección de los tributos, parecía oportuno alinearse con otros países de nuestro entorno y ofrecer una mayor seguridad jurídica previa a los contribuyentes. Ello se ha hecho mediante una modificación normativa en dos sentidos.

En primer lugar se ha modificado el artículo 14 del TRLIS que regula los gastos no deducibles. Se le ha añadido una letra en la que se señala que no serán deducibles aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, y destinados a la realización de determinadas operaciones (la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades y la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo) entre entidades que pertenecen al mismo grupo.

La especificación introducida en la norma tiene dos aspectos fundamentales que me gustaría comentar.

Por un lado logra una mayor igualdad ya que hasta el momento presente, entre todos los que habían hecho uso de estos artificios, solo aquellos que eran sometidos a una actividad revisora por parte de la Administración Tributaria podían ser objeto de corrección cuando la Inspección probara que no concurría ningún motivo económico válido. Ello ponía en desventaja a aquellos que habían sido inspeccionados respecto de aquellos, que habiendo hecho lo mismo, no habían sido inspeccionados. Por ello la modificación supone una explicitación normativa de la interpretación de la ley anterior que ya se venía aplicando por la inspección con el refrendo de los tribunales.

Por otro lado la norma admite la posibilidad de que esos gastos financieros se puedan calificar de gastos deducibles pero sólo cuando sea el sujeto pasivo el que acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones. Ello supone de hecho seguir admitiendo la financiación intra-grupo pero sometida a una inversión de la carga de la prueba, siendo el sujeto pasivo quien ahora debe probar que existe un motivo económico válido para realizar dicha financiación frente a la situación precedente en la que, en caso de controversia, era la administración la que debía probar que no existía ningún motivo económico válido.

En segundo lugar se ha producido una modificación del artículo 20 del TRLIS, que antes regulaba las reglas de subcapitalización, por una nueva redacción bajo el enunciado Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.

El principio general es que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio. Esta limitación se convierte, en la práctica, en una regla de imputación temporal específica, permitiendo la deducción del exceso en ejercicios futuros (en los siguientes 18 años). Además establece un umbral que dulcifica la limitación ya que indica que en todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Esta medida favorece de manera indirecta la capitalización empresarial y responde, con figuras análogas a nuestro derecho comparado, al tratamiento fiscal actual de los gastos financieros en el ámbito internacional.

La limitación porcentual de gastos financieros no se aplicará a las entidades de crédito ni tampoco a quienes no formen parte de un grupo salvo que tengan una participación directa o indirecta superior al 20 por 100.

Tercera. Hay otra medida normativa, con un perfil más de carácter interno que internacional, pero que también puede ayudar a dificultar el blanqueo en España del resultado de fraudes en otros países. Me refiero a la **limitación de pagos en efectivo** que ha establecido el artículo 7 de la ley 7/2012, de 29 de octubre.

De acuerdo con ese artículo, no podrán pagarse en efectivo las operaciones, en las que alguna de las partes intervinientes actúe en calidad de empresario o profesional, con un importe igual o superior a 2.500 euros o su contravalor en moneda extranjera.

No obstante, el citado importe será de 15.000 euros o su contravalor en moneda extranjera cuando el pagador sea una persona física que justifique que no tiene su domicilio fiscal en España y no actúe en calidad de empresario o profesional.

Respecto de las operaciones que no puedan pagarse en efectivo, los intervinientes en las operaciones deberán conservar los justificantes del pago, durante el plazo de cinco años desde la fecha del mismo, para acreditar que se efectuó a través de alguno de los medios de pago distintos al efectivo. Asimismo, están obligados a aportar estos justificantes a requerimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Para evitar el habitual fraude mediante el fraccionamiento del pago de las operaciones la ley establece la obligación de efectuar una

acumulación de todos los pagos en que haya podido fraccionarse el pago por la entrega de bienes o prestación de servicios, y la limitación se aplicará en función de la cuantía acumulada.

La sanción prevista por la norma es del 25 por 100 de la cantidad pagada y puede ser exigida tanto al que paga como al que recibe dicho pago.

Como ya he dicho la finalidad esencial de la norma es hacer que sea más difícil el blanqueo o disfrute del capital obtenido de forma irregular ya sea en España o en el extranjero.

Cuarta. La cuarta medida adoptada por la administración tributaria española ha sido organizativa y ha consistido en la **creación de** una oficina altamente especializada en la tributación de las operaciones internacionales; **la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional** dentro del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria.

La Agencia Tributaria ya había adoptado hace años medidas organizativas para responder a retos particulares que habían ido surgiendo como consecuencia de la internacionalización de nuestra economía. Las dos más destacables fueron la creación de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF) y la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes.

La ONIF incluye dentro de sus unidades especializadas dos con especial vocación internacional.

La primera es el Equipo Central de Información que integra dentro de sus actividades la condición de oficina de enlace, Central Liaison Office (CLO), tanto para atender las demandas de información derivadas de los convenios para evitar la doble imposición, como de los acuerdos de intercambio de información así como los propios de la normativa europea tanto en materia de impuestos directos, fiscalidad del ahorro como del impuesto sobre el valor añadido. Las exigencias de seguridad y eficacia que plantea el intercambio de información internacional aconsejaban centralizar dicha operativa en unos órganos especializados que además asumieran la tarea interna de hacer llegar las demandas y las respuestas a los órganos territoriales competentes por razón del contribuyente al que afectan.

La segunda unidad especializada fue la creación de un equipo dedicado a la lucha contra el fraude al Impuesto sobre el Valor Añadido en las transacciones intracomunitarias (entre países miembros de la Unión Europea), que da la oportuna réplica a unidades similares de otros países de la Unión Europea. Las características

esenciales de conocimientos especializados, competencia nacional, capacidad de coordinación con las demás unidades equivalentes de otros Estados Miembros de la Unión Europea y con las unidades territoriales en España se han considerado como fundamentales para su funcionamiento.

Por otro lado, la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes fue la respuesta administrativa a la necesidad de dar un tratamiento diferenciado a los contribuyentes que por su tamaño y entidad no podían ser tratados por las unidades territoriales normalizadas. La experiencia ha sido satisfactoria y la especialización de las unidades integradas permite que las relaciones con los grandes contribuyentes sean más fluidas y eficaces.

La fuerte internacionalización de la economía española en las últimas décadas ha provocado que, cada vez en más casos y en cuantías más importantes, el componente internacional afectara las bases imponibles. La red de convenios internacionales para evitar la doble imposición ha crecido de forma sustancial y con ello la normativa a aplicar en los casos en que hubiera un componente internacional que afectara a la base imponible. Los órganos directivos del Ministerio de Hacienda han venido realizando en los últimos años un gran esfuerzo para dotar a su personal de los conocimientos necesarios para afrontar esta nueva realidad. Se han diseñado y realizado cursos de especialización en fiscalidad internacional que han sido seguidos por cientos de funcionarios. Pero aun así y todo la respuesta administrativa requería un impulso adicional para lograr que la alta especialización que requiere la materia estuviera insertada en un esquema organizativo que permitiera dar una respuesta coordinada de la Agencia Tributaria a la internacionalización de nuestra economía.

En este contexto, y buscando inspiración en las estructuras de los países de nuestro entorno, el 1 de abril de 2013 ha nacido la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional que tiene competencia en todo el territorio nacional para la dirección, gestión, planificación, impulso y coordinación operativa en la materia, además de servir de apoyo a las restantes unidades. Cuenta además con una unidad de valoraciones económico-financieras con trascendencia tributaria.

La Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional se incardina en el departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria y depende directamente del Director del Departamento. Inicialmente se integraran en la Oficina en torno a 30 funcionarios de muy alta especialización si bien se espera que en plazo breve se puedan incorporar otros 20 funcionarios más. La especialización en fiscalidad internacional, el conocimiento de idiomas extranjeros,

las habilidades negociadoras y la capacidad de coordinación serán componentes especialmente valorados para la selección del personal de la Oficina.

Los principales ámbitos de actuación de la Oficina son las operaciones vinculadas internacionales y el análisis de los precios de transferencia aplicados así como la tributación de los no residentes.

Hay que recordar que en el campo de la tributación de los no residentes, el sistema fiscal español presenta una peculiaridad derivada de que el impuesto que grava las rentas obtenidas en España por los no residentes, sean personas físicas o compañías es un impuesto separado, independiente, regulado en una ley distinta de las leyes de los impuestos que gravan la renta de las personas físicas y las rentas de las sociedades.

Confiamos que esta modificación organizativa permita a la administración tributaria española reforzar su efectividad en su compromiso de aplicar con eficacia la normativa reguladora de la fiscalidad internacional y así evitar los abusos que erosionan nuestras bases fiscales y atentan a la libre competencia de las empresas cumplidoras.

Termino reafirmando mi convencimiento de que la respuesta eficaz a la tributación de los hechos imponible de carácter internacional no puede ser afrontada por cada país de forma aislada. La respuesta se funda en tres grandes ejes, la información, la legislación y la aplicación de las normas.

Sin información es imposible gestionar los tributos y en el caso de las operaciones internacionales esa información debe de venir de terceros. Las administraciones tributarias debemos apoyar las iniciativas internacionales a favor del intercambio de información y reorganizarnos para hacer un intercambio eficaz de información.

Las autoridades nacionales y las organizaciones internacionales deben procurar un marco jurídico adecuado para la tributación de las operaciones internacionales que debe basarse en las posibilidades reales de actuación de los actores intervinientes, sean contribuyentes o administraciones.

Las administraciones tributarias debemos organizarnos para aplicar las normas de tal forma que facilitemos el cumplimiento voluntario, detectemos el incumplimiento y reaccionemos de forma eficaz frente al incumplidor y eso en el ámbito internacional pasa por una cooperación equilibrada y leal entre nosotros.

APLICACIÓN EFECTIVA DE LAS CLÁUSULAS ANTI-ABUSO DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN – CDIs

Carlos Alberto Barreto
Secretario
Receita Federal
(Brasil)

CONTENIDO: *Introducción.- 1. Contexto internacional.- 2. Clausulas anti-abuso en los convenios para evitar la doble tributación. 3. Desarrollos en lo contencioso administrativo en Brasil.- 4. Caso concreto brasileño- Aplicación del principio de la sustancia sobre la forma y los resultados de la lucha contra la planificación tributaria abusiva.- 5. Extractos: beneficios en el extranjero a través de filiales indirectas.-6. Desafíos de las administraciones tributarias*

INTRODUCCIÓN

El aumento del flujo Internacional de rentas derivadas de servicios, intereses, dividendos y regalías generó oportunidades para disminuir la carga fiscal de los contribuyentes a través de la evasión y elusión de impuestos¹ Estas ventajas fiscales no sólo causan pérdidas en los ingresos fiscales, sino también desequilibrios competitivos, tanto en el país del inversionista así como en el país del Investor. La gran movilidad internacional del capital, junto con la intangibilidad de las transacciones involucradas en las rentas, ha planteado retos para que las administraciones tributarias combatan la planificación abusiva tributaria con partes relacionadas en el extranjero.

¹ *La evasión de impuestos es la práctica de un acto ilícito, por el cual el contribuyente viola las obligaciones fiscales, proporcionando declaraciones falsas o directamente desobedecer la ley. Por otro lado, la elusión fiscal corresponde a la práctica de un acto lícito, mediante el cual el contribuyente pretende una economía utilizando fiscal utilizando una transacción o estructura que haga que una norma tributaria no pueda aplicarse. A nivel internacional, esta práctica se produce a través de la manipulación de los hechos o la creación de estructuras en un territorio determinado, con el fin de influir en la caracterización. El término "elusión fiscal" no corresponde necesariamente a una planificación fiscal irregular o indebida. Por lo tanto, dado el alcance de la expresión, es necesario que su interpretación sea siempre dentro de un contexto, y nunca de forma aislada.*

En el marco de las organizaciones internacionales, hay una tendencia global para combatir la planificación abusiva de impuestos que practican varios países, provocando, entre otros efectos la erosión de la base tributaria y efectos adversos de en la competencia local. La organización para la cooperación económica y desarrollo – OECD publicó recientemente un informe sobre la erosión de la Base del impuesto y la asignación de beneficios², donde se concluye que es necesario un mayor dinamismo y cooperación entre las administraciones tributarias, tanto en lo relativo a la actualización de fundamentos jurídicos, así como en términos de intercambio de información y la adopción de medidas eficaces anti abuso e integradas en la lucha contra este tipo de prácticas.

A menudo, este tipo de planificación se logra mediante convenios para evitar la doble tributación. Un claro propósito de los convenios es promover la libertad de las decisiones de inversión mediante la eliminación de la doble imposición internacional.

Además, sus objetivos también incluyen la prevención y la lucha contra la planificación fiscal abusiva y la evasión fiscal internacional.

1. CONTEXTO INTERNACIONAL

La crisis financiera mundial de 2008 condujo al endurecimiento de la lucha contra la evasión y elusión, dada la dificultad de los gobiernos para proporcionar un entorno propicio para las inversiones, sin que eso deteriore el valor de la base de recaudación.

En la reunión del G-20 celebrada en Londres en 2009, dirigentes expresaron la importancia de adoptar medidas para combatir la planificación tributaria abusiva, mediante la adopción de medidas tales como: mayores exigencias de transparencia por parte de los contribuyentes e instituciones financieras; tributación en la fuente sobre los pagos; la no deducibilidad de gastos pagados a residentes en jurisdicciones que no cooperan y la revisión de políticas y convenios para evitar la doble tributación.

Otro punto que merece énfasis es la lucha eficaz contra la planificación fiscal internacional asociada a convenios para evitar doble imposición como es el trabajo del Foro Mundial sobre transparencia e intercambio de información para fines tributarios (Foro Global). Con las normas establecidas por el Foro Global, el intercambio de información se ha convertido en un instrumento más sólido y eficiente en la lucha contra el uso abusivo de los convenios. Sin un intercambio intenso y

² OCDE, 2013, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting - BEPS*

coordinado de información, este combate se ve perjudicado, puesto que la obtención de datos en el extranjero depende principalmente de la cooperación de las autoridades fiscales extranjeras. El trabajo del Foro Mundial puede ayudar a las administraciones tributarias para identificar estructuras y operaciones internacionales ocultas ante la supervisión.

Sin duda, es un factor esencial en la lucha contra el uso abusivo de los convenios.

2. CLAUSULAS ANTI-ABUSO EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Desde 2003, el Comité de asuntos fiscales de la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (OCDE) en el art. 1 de su modelo de Convenio comenta la existencia de un principio general de los convenios para evitar la doble tributación, según el cual, sus beneficios no deben ser aplicados cuando el objetivo principal para ciertas operaciones aseguran una posición fiscal más favorable, contrario al objetivo y propósito de la Convención.

Según la OCDE (párrafo 22 y 22.1 de los comentarios al artículo 1), las reglas que ofrecen maneras para combatir el abuso de los tratados como “el principio de la sustancia sobre la forma”, “sustancia económica” y “normas generales de anti abuso” no entran en conflicto con los tratados. Así, al analizar un supuesto conflicto de una situación particular con los tratados, debe tenerse en cuenta que:

- (i) los beneficios de una Convención no se aplicarán cuando el objetivo principal es asegurar una posición tributaria más favorable
- (ii) el propósito de un Convenio tributario es evitar la doble tributación y no promover la “ doble tributación”, y
- (iii) la Convención no excluye a las reglas nacionales de anti abuso.

En Brasil, en el 2001, fue incluido en el Código Tributario Nacional (CTN), el párrafo único del art. 116, el cual dispone que “la autoridad administrativa puede ignorar actos o transacciones realizadas con el propósito de disfrazar el hecho que genera el tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, en cumplimiento de los procedimientos que se establezcan en la legislación ordinaria”. A pesar de la ley contemplada en la cláusula que aún no ha sido editada, se ha discutido en la supervisión del Servicio de Rentas Internas, en casos concretos, situaciones que pueden básicamente

pretender reducir el tributo, el fundamento de la regla normalmente anti elusiva prevista en el CTN que se ha adoptado en decisiones judiciales y administrativas de procedimientos tributarios, a favor de la Administración Pública cuando hay evidencia de elusión.

3. DESARROLLOS EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN BRASIL

Hasta 2003, el Consejo de administración de los recursos fiscales (CARF), la segunda instancia del contencioso-tributario brasileño, adoptaba una posición más formalista en sus juicios. Desde 2004, el CARF introdujo un cambio en su postura y ha mantenido avisos de infracción expedidos por las autoridades de impuestos brasileña basados en mecanismos para combatir los abusos como el fraude a la ley, la simulación, el abuso de los derechos y la discusión sobre el propósito de las negociaciones. En estos tribunales, hay posibilidades de planificación tributaria abusiva internas (que no implican partes en el extranjero) como externas.

Casos como las operaciones que habitualmente se llaman “casa y separa” (Constitución y cambios en la composición corporativa con solamente un día de intervalo, con fines exclusivos para el ahorro de impuestos), incorporación a contrario (empresas con enormes pérdidas acumuladas incorporando grandes y rentables empresas, cuando lo más plausible sería la ocurrencia de lo contrario) y se han analizado la presentación de personas jurídicas sin sustancia económica en países con los cuales Brasil posee tratados tomando más en cuenta los principios y la sustancia de las negociaciones de las operaciones y que no sólo sean formalidades o mero cumplimiento legal. Este hecho demuestra un claro cambio en el enfoque de los jueces brasileños que vienen aplicando mecanismos típicos y predominantes de países gobernados por sistemas de derecho común en un país de derecho civil.

4. CASO CONCRETO BRASILEÑO- APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LA SUSTANCIA SOBRE LA FORMA Y LOS RESULTADOS DE LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA ABUSIVA

Un caso emblemático de litigios brasileños se refiere a la tentativa de utilizar por el contribuyente un Convenio para evitar la doble tributación entre Brasil y España, con el objetivo de evitar tributar sobre los ingresos derivados de una tercera empresa, filial española, establecida en Uruguay, un país con el cual Brasil no tiene ningún tratado firmado.

Según la legislación interna, los beneficios de una subsidiaria de una empresa brasileña en el exterior están sujetos a gravámenes por el fisco de Brasil. La particular situación implicó una “Empresa A”, que era dueña de una filial directa en España (“Empresa B”), país con el cual Brasil tiene un Convenio para evitar la doble tributación.

A su vez, la “Empresa B” tenía dos subsidiarias directas “C” y “D” en Uruguay y Argentina, respectivamente. El contribuyente brasileño sostuvo que, a consecuencia del tratado con España, los beneficios de su filial indirecta en Uruguay (“Empresa C”) estaría libre de gravamen en Brasil, ya que el enlace entre la empresa brasileña sería únicamente con la “Empresa B”, ubicada en España.

La segunda instancia de lo Contencioso Administrativo ha considerado que el tratado con España sólo se podía utilizar para excluir del impuesto sobre ganancias de la operación a la “Empresa B”, por el monto de \$ 80, 562,176 03. El resultado de las filiales indirectas, por un valor total de \$ 1, 456, 791,283 68, debe ser gravado en Brasil, ya que no existe ningún Convenio para evitar la doble tributación firmada entre Brasil y Uruguay, país de la subsidiaria indirecta “C”.

El caso arriba mencionado se describe con mayores detalles en el juicio No. 101-97.070 CARF. Los siguientes son extractos del juicio con el razonamiento utilizado por los consejeros

5. EXTRACTOS: BENEFICIOS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE FILIALES INDIRECTAS

A fin de aplicar el art. 74 de la MP No. 2.158-35, los resultados de las filiales indirectas se consideran obtenidos directamente por el inversionista brasileño y su tributación en Brasil no se somete a las reglas del tratado internacional firmado con el país de residencia de la filial directa, especialmente cuando estos resultados no se hayan producido en operaciones realizadas en el país de residencia de las subsidiarias, mostrando la planeación fiscal para no gravarlos en Brasil

(...)

“La demandante no puede invocar a su favor el Tratado celebrado entre los Estados contratantes, que pretendían evitar la doble tributación de las ganancias obtenidas por los residentes de los Estados respectivos con el fin de obtener un ahorro en impuestos resultante de los beneficios obtenidos por otra compañía controlada/interconectada que residen en un tercer Estado y que no tienen derecho a beneficiarse debido a su situación substancial.”

(...)

“De hecho, no se debe considerar el Tratado entre Brasil y España, para las ganancias obtenidas en un tercer país con el cual no exista Tratado, que tiene como parte uno de los Estados contratantes, ya que por la regla del art. 7 del Tratado, los beneficios obtenidos a través de otra entidad legal, en que la subsidiaria o filial en el exterior mantenga cualquier tipo de participación empresarial, aunque indirectamente, se considerará en el balance general a efecto corporativo, así como para determinar la base imponible y el impuesto base CSLL de beneficiario en Brasil.”

(No. 101 CARF-97.070-proceso de juicio nº 16327.000530/2005 28)

* Medida Provisional - MP

Desde 2010, ya han sido liberados aproximadamente RS \$30 billones (US\$15 billones) relacionados con casos de planificación abusiva de impuestos (nacionales e internacionales), teniendo en cuenta, entre otros, el principio de la sustancia sobre la forma. El desarrollo en lo contencioso ha demostrado la importancia de este principio, reflejándose en el número de Autos mantenidos con los contribuyentes.

6. DESAFÍOS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

En la escena internacional, las administraciones tributarias tienen el reto de tratar con la realidad de un mundo globalizado, sin imponer barreras innecesarias al flujo de capital, dado la neutralidad fiscal deseada en el proceso económico natural de formación de grupos transnacionales, preservando la base de cada Estado.

En este contexto, puede ser necesario revisar los principios de un nuevo paradigma en tratados, discutir mecanismos para evitar tanto la doble tributación como la doble no-tributación.

Otro punto importante a ser estudiado es la búsqueda de criterios más objetivos para la armonización de las normativas internacionales, como los precios de transferencia. El creciente flujo de ingresos de intereses, regalías y servicios intangibles impone desafíos para llevar soluciones concretas y objetivas sobre temas que a menudo se encuentran en el reino de la subjetividad.

Finalmente, existe una necesidad de un compromiso para establecer una convergencia a una norma internacional que facilite el intercambio de información entre las administraciones tributarias. Sólo con un flujo eficaz de información y cooperación entre el mundo es posible combatir la planificación internacional.

APLICACIÓN EFECTIVA DE LAS DISPOSICIONES ANTI-ABUSO EN LOS TEDI

Shudha Sharma

Miembro

Secretario Especial del Gobierno

(India)

CONTENIDO: *1. Resumen.- 2. Introducción.- 3. Normas específicas anti-abuso en los tratados tributarios.- 4. Las reglas generales anti-abuso en los tratados tributarios.- 5. La interpretación de las disposiciones de los tratados tributarios.- 6. Aspecto general de las Reglas Generales Anti-Elusión [GAAR] en la legislación interna de India.- 7. Conclusión*

1. RESUMEN

Todos los países desean proteger su base tributaria y asegurar que los contribuyentes no abusen de las disposiciones fiscales. En esta ponencia, la India destaca el papel de las disposiciones anti-abuso en los Tratados para Evitar la Doble Imposición (TEDI).

Esta ponencia discute el enfoque adoptado recientemente por India con respecto a las disposiciones anti-abuso en la negociación de sus TEDI. Este documento también discute si estas disposiciones, en los tratados, han sido exitosas o si necesitan nuevos enfoques para combatir las nuevas formas de abusos de tratados. Igualmente se analizan las normas generales anti-elusión (GAAR por su sigla en inglés) que India introdujo recientemente en su legislación interna.

2. INTRODUCCIÓN

En el mercado actual, los contribuyentes y las administraciones tributarias permanentemente buscan como resolver los desafíos causados por la desaceleración de la economía global. Los contribuyentes tratan de encontrar maneras para aumentar los beneficios de accionistas y al mismo tiempo las administraciones tributarias buscan con más empeño como abordar la erosión de la base tributaria y las transferencias de beneficios. Las administraciones tributarias en todo el mundo opinan que existen contribuyentes

cuyas prácticas para aumentar los beneficios de sus accionistas son abusivas. En este contexto el comentario de los artículos de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (“Convención de la O.N.U.”), en el párrafo 8 del comentario del artículo 1 reza lo siguiente:

“8. Las disposiciones de los tratados tributarios son redactadas de modo general y los contribuyentes podrían estar tentados a aplicar estas disposiciones de una manera muy técnica para obtener ventajas en circunstancias donde los estados partes no tengan la intención de proporcionar las mismas. Estos usos incorrectos de los tratados tributarios, son una fuente de preocupación para todos los países, especialmente aquellos que no tienen experiencia para hacerle frente a estrategias sofisticadas de elusión fiscal.”

Posteriormente, el comentario de la O.N.U destaca varios enfoques utilizados por los países para prevenir y tratar el uso incorrecto de los tratados tributarios. Estos enfoques incluyen:

- Normativas específicas anti-abuso en las leyes nacionales
- Normativas generales anti-abuso en las leyes nacionales
- Doctrinas judiciales que son parte de las legislaciones nacionales
- Reglas específicas anti-abuso en tratados tributarios
- Reglas generales anti-abuso en tratados tributarios
- La interpretación de las disposiciones de los tratados tributarios

Esta ponencia analiza los tres últimos enfoques. Estos se presentarán de acuerdo con la experiencia de India. Esta ponencia también trata de analizar las normas generales anti-abuso que recientemente fueron introducidas por India.

3. NORMAS ESPECÍFICAS ANTI-ABUSO EN LOS TRATADOS TRIBUTARIOS

Ciertas formas de abuso de tratado pueden corregirse a través de sus disposiciones específicas. Usualmente la India utiliza estas disposiciones en sus tratados tributarios.

Las mismas se analizan abajo:

- (i) en el caso del Establecimiento Permanente (EP), en el párrafo 5 del artículo 5, India prefiere incluir dos disposiciones no contempladas en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE. Una de estas dos disposiciones se puede encontrar en el modelo

de la O.N.U. El Modelo de Convenio Tributario de la OCDE considera que hay un establecimiento permanente solamente cuando un agente en un Estado tiene poder para para firmar contratos en nombre de una empresa de otro estado. La India opta por incluir una disposición según la cual, el agente que no tenga esta autoridad, pero mantenga en dicho Estado mercancías o productos y que regularmente entregue las mismas a nombre de la empresa del otro estado, tendrá un establecimiento permanente para esta empresa del otro estado. Esta disposición también está presente en el Modelo de Convenio de la O.N.U. Igualmente India también incluye una tercera disposición, la cual establece que el agente que usualmente atiende pedidos para la empresa del otro país también constituye un establecimiento permanente. Durante las negociaciones del tratado tributario, India negocia para que estas tres disposiciones sean incluidas en las normas sobre el establecimiento permanente.

- (ii) El concepto de “beneficiario efectivo”, en el artículo 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías), es aceptado por la mayor parte de los países y se puede ver en ambos modelos de la OCDE y de la O.N.U. El propósito de esta disposición es asegurar que el beneficio de los tipos impositivos para los residentes del otro estado parte se aplique solamente a los beneficiarios efectivos.
- (iii) Tanto en el modelo de la OCDE y de la O.N.U se incluye el párrafo 6 en el artículo 11 (interés) y 12 (regalías) que estipula que en caso de pagos de intereses o de regalías entre personas que tienen una relación especial, tal como la que existe entre empresas asociadas o como la relación basada en el matrimonio y la familia, el beneficio de una imposición procedente del país fuente será limitada a la cantidad determinada por el principio de plena competencia. Los pagos excedentes serán gravados según las leyes de cada estado parte.
- (iv) El modelo OCDE y el modelo de la O.N.U no incluyen ninguna normativa sobre derecho a gravar las ganancias de capital por la transferencia de acciones a un país en el cual la empresa (que transfiere acciones) sea residente, sin embargo, la India prefiere incluirlo en sus TEDI. Esta disposición previene la “doble no-imposición” de ganancias de capital.
- (v) La regla sobre las “empresas estrella” en el párrafo 2 del artículo 17, que autoriza la imposición al país fuente aun cuando la renta, que se refiere a las actividades personales ejercidas por

un artista o deportista, correspondan a otra persona. Esta regla está presente tanto en el modelo de la OCDE como en el de la O.N.U y es aceptada por todos los países.

De lo anteriormente mencionado, se observa que algunas reglas específicas anti-abuso están presentes en ambos modelos de la OCDE y de la O.N.U, tales como la norma sobre el beneficio de la propiedad en los artículos 10, 11 y 12, la norma sobre la relación especial en los artículos 11 (6) y 12 (6), la norma de empresa estrella en el artículo 17 (2). La India, al igual que otros países, constantemente incluye estas reglas en todos sus TEDI. Además, la India incluye algunas reglas específicas contra el abuso que no están en los modelos de la OCDE o de la O.N.U. Éstas son normas más amplias para EP y las ganancias de capital sobre transferencia de acciones se basan en la fuente. La India ha intentado incluir estas reglas en todos sus más recientes TEDI.

En los últimos cinco años, India ha firmado TEDI con Estonia, Etiopía, Finlandia, Georgia, Lituania, Luxemburgo, Mozambique, Myanmar, Nepal, Noruega, Serbia, república árabe siria, Taiwán, Tayikistán, Tanzania y México y los mismos ya están en efecto. La norma referente a la imposición en la fuente para ganancias de capital o transferencia de acciones se ha incorporado en estos 16 nuevos TEDI que la India ha introducido en los últimos cinco años. La regla amplia para el EP fue incluida en 14 de estos 16 nuevos TEDI que la India introdujo en último cinco años (excepto por los TEDI con Serbia y Tayikistán)

Sin embargo, estas reglas específicas solo cubrirían las situaciones mencionadas directamente en estas disposiciones. Está claro que la norma específica no puede cubrir todos los casos posibles de abusos tributarios. Un contribuyente deshonesto siempre encontrara alguna estrategia de elusión tributaria similar a la estrategia que las normas específicas pretenden cubrir pero no lo logran efectivamente. Por estas razones, es cierto que la inclusión de normas específicas anti-abuso en los tratados tributarios son el enfoque más apropiado en ciertas situaciones, pero no son suficientes para proporcionar una solución comprensiva a los abusos de tratado.

4. LAS REGLAS GENERALES ANTI-ABUSO EN LOS TRATADOS TRIBUTARIOS

Las reglas generales anti-abuso existen en los tratados tributarios en el artículo de "limitación de beneficio". La India ha incluido este artículo en todo sus recientes TEDI.

El Anexo 1 incluye esta disposición de los TEDI que la India ha firmado con otros países. En este anexo se observa que existen varias formas de este Artículo. En algunos tratados este artículo es muy largo y detallado, como en los TEDI de India con Armenia, Islandia, Estados Unidos Mejjicanos, Tanzania y Tayikistán. Recientemente India escogió una versión mucho más simple, como puede se puede observar en el siguiente TEDI de India con Luxemburgo:

Limitación de beneficios

1. Nada en este acuerdo afectará la aplicación de las disposiciones internas para prevenir la evasión tributaria.
2. Una empresa de un estado parte no beneficiara de las ventajas de este acuerdo si el propósito o uno de los propósitos principales de la creación de tal empresa fue obtener ventajas según los términos de este acuerdo que no estarían disponible de otra manera.
3. En el caso de personas jurídicas que no tengan actividades de negocio bona fide se aplicaran las disposiciones de este artículo.

La mayor parte de las nuevas disposiciones de "limitación de beneficio" se redactan como en el ejemplo anterior. En algunos tratados el criterio es solamente el "propósito principal" en vez "uno de los propósitos principales".

El TEDI entre la India y la Confederación Suiza fue revisado recientemente y en las disposiciones revisadas hay una disposición anti-abuso. Esta disposición se limita a los Artículos 10, 11 y 12. Así podría ocurrir una situación en donde los dos países aplican disposiciones generales anti-abuso solamente para algunos artículos del tratado.

Considerando que la India comenzó a incluir esta disposición hace poco tiempo, la mayor parte de nuestros antiguos TEDI no la tienen. Algunos pueden considerar que incluir la "limitación de Beneficio" en los nuevos tratados podría interpretarse como el reconocimiento implícito que, en ausencia de tal disposición, los países no pueden utilizar enfoques generales para manejar aplicaciones incorrectas de los tratados tributarios. La India no acepta tal interpretación. Tanto el comentario de la O.N.U como aquel de la OCDE demuestran que el beneficio de los TEDI se puede negar cuando hay abuso, incluso sin disposiciones específicas o generales anti-abuso. De esta forma India cree que es necesario tener en cuenta el propósito de los TEDI, para evitar impuestos dobles y prevenir la evasión fiscal.

5. LA INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS

El Artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados dispone que exista la obligación de interpretar los tratados de buena fe. Incluso en ausencia de cualquier norma general o específica anti-abuso en un tratado, las disposiciones de los tratados tributarios deben interpretarse considerando el contexto, el objetivo y el propósito del tratado. Tanto el comentario de la OCDE y el de la O.N.U demuestran que si los dos siguientes elementos están presentes en una transacción o un acuerdo, eso constituiría un abuso a las disposiciones de un tratado tributario:

- El propósito principal para realizar la transacción era asegurar una posición impositiva más favorable; y
- Obtener este tratamiento más favorable sería contrario al objeto y al propósito de las disposiciones relevantes.

Se debe realizar un análisis objetivo, basado en todos los hechos y circunstancias relevantes para determinar si el propósito principal de las transacciones o acuerdos es obtener ventajas impositivas, o si el contribuyente ha entrado en las mismas transacciones o acuerdos.

¿Están Funcionando estos tres enfoques?

No hay duda que los enfoques antes mencionados, constituyen una barrera exitosa contra los abusos de tratado. Sin embargo, India es de la opinión que incluso con estos enfoques, el abuso de tratados todavía existe. Llego el momento para que los países consideren los cambios tecnológicos de los últimos años.

El concepto del EP fue desarrollado hace 100 años en un periodo en que la economía y las actividades económicas eran fijas e inmóviles, a fin de eliminar la doble tributación internacional y promover una repartición equilibrada de los ingresos fiscales. India cree que la definición actual del EP (que tiene muchas décadas) no es una medida eficaz en para la actividad económica de la era digital donde las personas y negocios tienden a ser cada vez más móviles y no es posible utilizarlo para determinar el gravamen del país fuente. Hoy en día, una empresa puede realizar un negocio de US \$ 100 mil millones en un país fuente sin presencia física en este país. Estos cambios amenazan el uso del concepto de EP que tiene más de 100 años. El principio de EP que se basa en la prueba de presencia física, no ha cambiado en las últimas décadas, y este concepto estático y antiguo del EP ha creado nuevos desafíos de erosión en la base tributaria y de mala distribución de los ingresos hacia los países consumidores.

India cree que si el principio de prueba de presencia física (en el cual se basa el principio del EP) no se modifica, sería una grave amenaza para la soberanía fiscal, tanto de los países desarrollados como en desarrollo. Por ejemplo, actualmente un negocio se puede manejar desde un sitio web (ventas online) con el servidor situado en paraísos fiscales, sin dar ningún derecho tributario a los países que están contribuyendo al negocio de las ventas online. La misma lógica se podría ampliar a cualquier actividad de e-comercio con el equipo principal situado en un paraíso fiscal o en un lugar fuera de los límites geográficos de cualquier país, para negar los impuestos basados en la fuente.

Para prevenir tal abuso de tratado, es necesario modificar significativamente el concepto de presencia física del EP. Y de esa forma, tener un sistema tributario neutral donde las diferentes formas para dirigir un negocio en un país fuente no tengan consecuencias fiscales. Es importante adoptar nuevas formas de EP como el EP virtual, una prueba de presencia económica, un enfoque de erosión de la base tributaria, etc.

El concepto del EP virtual no requiere presencia física, solo una conexión del negocio al territorio del país fuente que sea suficientemente cercana, efectiva y racional. Esto significa que la tributación se realizaría como un EP "ficticio" permitiendo que el país fuente grave en base a un establecimiento permanente virtual. Para determinar un establecimiento permanente virtual se podría basar en las siguientes tres pruebas proxy:

- Una empresa debe beneficiarse de algún modo, del país fuente.
- Las empresas deben tener operaciones en el país fuente.
- Las empresas deben tener actividades continuas y sistemáticas, como parte del negocio total de la empresa dentro del Estado.

El concepto de EP virtual se podría aplicar a negocios donde predominan actividades de alto movilidad, no permanente y sin espacios físicos y con un núcleo o base de actividades económicas que sean sujetas al gravamen del país fuente.

La prueba de presencia económica es una alternativa al concepto de EP virtual que permite a países fuente gravar las ventas excedente (por ejemplo un ingreso bruto superior a US \$ 1 millón) a pesar de no tener presencia física. Podría haber otra variante de la prueba de presencia económica, la misma requerirá una prueba de funcionamiento útil, sistemático y enfocado a la actividad económica en el mercado del país fuente además de un monto mínimo de ventas.

Para hacer frente a la erosión de la base tributaria se podría mantener el principio del establecimiento permanente y adaptarlo con ciertas condiciones, otorgando al país fuente ciertos derechos para gravar retenciones de un contribuyente de este país fuente destinados a una empresa no residente.

Como resultado del presente análisis, podemos afirmar que el concepto de establecimiento permanente en base al actual Artículo 5 de los modelos de convenio tributario de la O.N.U y de la OCDE no es más válido, ya que existe una necesidad urgente de re-definir el principio de “Establecimiento Permanente” como consecuencia de los cambios causados por la creciente globalización y el desarrollo del comercio electrónico.

Las siguientes áreas contribuyen también a usos abusivos de tratado:

- Para determinar del lugar real de la gerencia, no se toma en cuenta la ubicación de la actividad principal de la entidad.
- El artículo 13 (4) otorga al país fuente el derecho a gravar las transferencias indirectas de capitales, es decir, a través del traspaso de acciones derivando más del 50% de su valor directo o indirecto de bienes inmuebles ubicados en el país fuente, el cual no se extiende a la transferencia indirecta de otros activos. Esto ha dado lugar a la no-imposición de ganancias sobre el capital en la transferencia de acciones de una compañía residente hacia paraísos fiscales cuando los activos subyacentes están en el país fuente
- La distinción artificial entre “expuesto al pago del impuesto” y “sujeto al pago del impuesto” ha dado lugar a una situación donde las entidades que son exentas de impuesto en el estado residente son cubiertas bajo la definición de “expuestas al pago” y los beneficios del convenio tributario se extienden a estas entidades, promoviendo una doble no tributación, que en general los tratados buscan evitar.

La OCDE comenzó a trabajar oportunamente en el proyecto sobre “Erosión en la Base Tributaria y la distribución de Beneficios”, con el cual India espera que el mismo identifique todas las aplicaciones en los usos abusivos de tratado y encuentre soluciones. India se complace en ser parte de este proyecto y actualmente contribuye para su funcionamiento.

6. ASPECTO GENERAL DE LAS REGLAS GENERALES ANTI-ELUSIÓN [GAAR] EN LA LEGISLACIÓN INTERNA DE INDIA

A pesar de que el tema de la presente ponencia se limita a las disposiciones contra el uso abusivo de los tratados tributarios, se le solicito a India compartir su experiencia con relación a las normas anti abuso bajo la forma de Reglas Generales Anti-Elusión (GAAR por su sigla en inglés) en su legislación nacional.

Las GAAR se aplican cuando una transacción de elusión cumple técnicamente con la norma impositiva pero no está de acuerdo con la intención del legislativo. Una transacción se puede estructurar de varias formas, teniendo el mismo efecto económico, haciendo la transacción en “forma” muy diferente de la transacción en “real”. Si por causa de este cambio de forma, la transacción deja de ser imponible, incluso después de aplicar la doctrina judicial anti-elusión, sería injusto para esos contribuyentes que no están dispuestos o no tienen recursos para cambiar la estructura de esas transacciones. Esto iría en contra de los principios de equidad horizontal tributaria, la piedra angular de la política tributaria. Las disposiciones GAAR se aplican solamente cuando las otras disposiciones tributarias no aplican, incluyendo las reglas anti-elusión, y estas, por su naturaleza son normas generales. Sin embargo, la gran mayoría de las administraciones tributarias tienen disposiciones GAAR en su legislación, dado que algunos contribuyentes pueden evitar las leyes tributarias creando una “forma” diferente de la “realidad” y las disposiciones GAAR son necesarias para asegurar que estas transacciones sigúan estando dentro del alcance del impuesto.

En India, las GAAR fueron propuestas en la redacción del Código de Impuestos Directos (DTC en inglés) del 2009, publicado para comentarios públicos en agosto de 2009. En aquel momento la necesidad de las GAAR fue resumida en un documento de debate del DTC 2009, abajo descrito:

24.1 La elusión fiscal, como la evasión fiscal, amenaza seriamente los objetivos de las finanzas públicas para recaudar de forma eficiente, equitativa y eficaz los ingresos. Los sectores que buscan más oportunidades para la elusión de impuestos causan distorsiones en la asignación de recursos. Como los grupos más acomodados son más habilitados para tales prácticas, la elusión tributaria también conduce a una subvención de los ricos. Por lo tanto, en la literatura de política tributaria una fuerte presunción general de que toda elusión de impuesto, como la evasión fiscal, es económicamente indeseable y no equitativa. Considerando la

eficacia económica y la justicia fiscal, un contribuyente no debe poder utilizar construcciones o transacciones legales para violar la equidad horizontal.

24.2 en el pasado, la respuesta a la elusión fiscal ha sido la introducción de enmiendas legislativas para tratar casos específicos de elusión. Desde la liberalización de la economía de India, existen formas de elusión fiscal cada vez más sofisticadas adoptadas por los contribuyentes y sus asesores. El problema se incrementó por los acuerdos de elusión fiscal extendidos a través de varias jurisdicciones tributarias. Esto ha llevado a una erosión severa de la base tributaria. Igualmente, las autoridades y las cortes de apelación han puesto una fuerte presión sobre la administración para tratar la elusión fiscal aun cuando los hechos relevantes son de conocimiento exclusivo del contribuyente y este elige no revelarlas.

24.3 En consecuencia, es necesario introducir una regla general anti-elusión que sirva como disuasión contra tales prácticas. Esto es también congruente con la tendencia internacional.”.

Después de los aportes de las partes interesadas, el gobierno publicó un documento de discusión sobre el DTC en junio de 2010 el cual, entre otras cosas, se discutieron las propuestas GAAR para como retroalimentación del público, el cual establece lo siguiente:

“Existen aprehensiones sobre la disposición de las GAAR que puedan prestarse a abusos por parte de los funcionarios asesores. Igualmente existen algunas aprehensiones en la diferencia entre reducción y la elusión del impuesto pues cualquier acuerdo para obtener una ventaja fiscal se podría considerar como un acuerdo no autorizado de elusión. Se ha dicho que para evitar el uso arbitrario de las disposiciones, se establezcan otras disposiciones legislativas y administrativas. Además se debe considerar establecer límites para invocar las reglas GAAR.

La legislación GAAR existe en muchos países. Las jurisdicciones que no tienen la legislación GAAR imponen a los asesores fiscales significativos importantes requisitos para la divulgación de información y exigencias con respecto a las notificaciones y registro de las protecciones fiscales de la administración tributaria. Esta información puede ser investigada y los acuerdos potencialmente abusivos pueden ser declarados ilegales. Una regla GAAR puede actuar como herramienta eficaz de cumplimiento y disuasión contra la elusión fiscal de tasas tributarias moderadas.

Las disposiciones GAAR no consideran que cada propuesta para reducir el impuesto sería calificada como un acuerdo ilegal de elusión. Solo se aplicaran en el caso de que el acuerdo, además de obtener una ventaja fiscal para el contribuyente, sea cubierto por una de las cuatro condiciones, es decir, no ser parte del principio de plena competencia, o representar el uso erróneo o abusivo de las disposiciones del código, o carece de sustancia comercial, o aplica una forma que generalmente no se emplea para los propósitos bona fide del negocio.

Las siguientes limitaciones también son propuestas en las disposiciones GAAR:

- i) La Junta Directiva de los Impuestos Directos publicará lineamientos para determinar en qué circunstancias se aplican las GAAR.
- ii) Las disposiciones GAAR se aplicaran solamente en el caso donde la elusión de impuestos va más allá de un límite específico.
- iii) El Panel para la Resolución de Conflicto (DRP en inglés) constituiría un recurso disponible cuando se aplican las disposiciones de GAAR.”

Las disposiciones GAAR eran parte de la Ley del Código de Impuestos Directos de 2010 (DTC) introducida en el parlamento en agosto de 2010. Las reglas GAAR (propuestas originalmente en DTC) finalmente fueron propuestas a través de la Ley de Finanzas de 2012. Algunos cambios fueron introducidos al presentarse la ley para incorporar, cuando sea posible, las recomendaciones de la Comisión Permanente del Parlamento. Finalmente la ley fue promulgada y las reglas GAAR fueron incorporadas en la ley tributaria sobre la renta (capítulo X-A, secciones 95 a 102). Las disposiciones de procedimientos referentes al mecanismo de aplicación de las GAAR, fueron incorporadas en la sección 144BA, y propuestas para ser aplicadas para los ingresos del ejercicio presupuestario 2013-2014 y de los años subsecuentes. Se debe destacar que el ejercicio presupuestario de India comienza el 1 de abril y termina el 31 de marzo del año siguiente.

Sin embargo, todavía existen algunas preocupaciones sobre la aplicación de las GAAR por parte de los interesados. Muchos comentarios y reflexiones contra las disposiciones referentes a las GAAR fueron recibidos. El gobierno constituyó un Comité de Expertos para consultas con amplios poderes para consultar con las partes interesadas y finalizar los lineamientos de las GAAR y un mapa para implementarlas. Las recomendaciones del Comité de

Expertos incluyeron las sugerencias para las enmiendas legislativas, la formulación de reglas y las pautas para la puesta en práctica de las GAAR. Las principales recomendaciones del Comité de Expertos fueron aceptadas por el gobierno, con algunas modificaciones. Algunas de las recomendaciones aceptadas por el gobierno requieren de enmiendas en las disposiciones del capítulo X-A y de la sección 144BA. Éstas ya han sido propuestas en la ley de Finanzas de 2013, que se encuentra en el parlamento para su aprobación.

Para que las recomendaciones tengan efecto se propusieron las siguientes enmiendas:

- (A) Las disposiciones del capítulo X-A y de la sección 144BA entrarán en efecto desde el año presupuestario 2015-2016 y no en el año presupuestario 2013-2014.
- (B) Un acuerdo, cuyo propósito principal es obtener una ventaja fiscal, sería considerado como acuerdo no aceptable de elusión fiscal. La disposición actual de la sección 96 proporcionaba que “el propósito principal o uno de los propósitos principales” debe ser modificado.
- (C) Factores como el periodo o el tiempo durante el cual el acuerdo ha existido; el pago real de impuestos por el contribuyente; y el hecho de que el acuerdo provee una salida sería importante pero no suficiente para determinar si el acuerdo es de elusión o de otro tipo. En consecuencia, las disposiciones actuales de la sección 97 que determinaba que estos factores no serían relevantes han sido modificadas.
- (D) Un acuerdo también será calificado como sin sustancia comercial, si no tiene un efecto significativo sobre los riesgos del negocio, o sobre los flujos de efectivo netos de cualquier parte del acuerdo, aparte del efecto atribuible a la ventaja fiscal que sería obtenida con el capítulo X-A. Se propone que las disposiciones actuales según el contenido en la sección 97 sean enmiendas para que también se considere el acuerdo sin sustancia comercial si se cumple con la condición arriba mencionada.
- (E) El Panel de Autorización se conformara con un Presidente que sea o haya sido Juez de un Tribunal Superior; un miembro de la Autoridad del Ingreso de la India con un rango no menor a Comisionado principal del Impuesto sobre la renta; y un Miembro que sea un académico o investigador que tenga conocimiento especial en materias tales como impuestos directos, cuentas

comerciales y prácticas del comercio internacional. Se propuso modificar la disposición actual de la sección 144BA, que establece que el panel de autorización consista en no menos de tres miembros de las autoridades tributarias y un oficial del servicio jurídico de India. La propuesta del Panel consiste en tener un miembro del Departamento Tributario y dos miembros fuera del Departamento.

- (F) Las disposiciones publicadas por el panel de Autorización serán vinculante para el contribuyente controlado así como para las autoridades tributarias y no se puede apelar ninguna de estas decisiones. Se ha propuesto que se modifiquen las actuales disposiciones de la sección 144BA según las cuales la dirección del panel de Autorización será solo vinculante para el Oficial de Control del caso.
- (G) El gobierno central podría, si fuese necesario, constituir uno o más Paneles de Autorización y el término de cada Panel usualmente serian por un año y cada cierto tiempo se podrían extender su periodo hasta tres años. Se propuso modificar las disposiciones de la sección 144BA.
- (H) Las dos definiciones separadas en las disposiciones actuales de la sección 102, a saber, “persona asociada” y “persona vinculada” serán combinadas y solo se incluirá una disposición que defina una “persona vinculada”. Se propuso modificar las disposiciones de la sección 102.

La Ley de Finanzas de 2013 está pendiente para aprobación en el parlamento y se espera su promulgación para finales de mayo de 2013.

En conclusión, India incluyo las disposiciones GAAR en su Ley del impuesto sobre la Renta, pero estas disposiciones entraran en vigor a partir del ejercicio presupuestario 2015-2016, si las enmiendas propuestas son aprobadas por el parlamento.

7. CONCLUSIÓN

Las administraciones tributarias se esfuerzan para asegurar que no se abuse de las leyes internas y los tratados tributarios, sin embargo, existen contribuyentes deshonestos que siempre encuentran maneras para evitar estas disposiciones. Las disposiciones específicas o generales contra el abuso de tratados tributarios todavía no han podido resolver este problema. Los contribuyentes están haciendo uso de tecnología avanzada para negar al país fuente el derecho a gravar. Es necesario que todos los países piensen en soluciones nuevas a esta

amenaza creada por la erosión en la base tributaria y la transferencia de beneficios. La OCDE ha tomado la iniciativa al respecto. Se espera que este proyecto genere consenso de modo tal que los cambios necesarios para la protección de las bases tributarias y la prevención de abusos de tratado puedan ser ejecutados rápidamente.

Anexo 1: Disposiciones sobre Limitación de Beneficios (LDB) en los Tratados para Evitar la Doble Imposición (TEDI) celebrado por India

India-Armenia TEDI, LDB

1. Salvo que se establezca lo contrario en este Artículo, un residente de un Estado Contratante que obtenga renta del otro Estado Contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Tratado que de otro modo se le otorgarían a los residentes de un Estado Contratante, solamente si dicho residente es una "persona calificada" según se define en el párrafo 2 y cumple con las otras condiciones de este Tratado para obtener beneficios.

2. Un residente de un Estado Contratante es una persona calificada solamente por un año fiscal si dicho residente es, ya sea:

- (a) una persona natural;
- (b) una entidad gubernamental calificada;
- (c) una compañía, si:
 - (i) la clase principal de sus acciones aparece listada en una bolsa de valores reconocida especificada en el subpárrafo (a) o (b) del párrafo 6 y es regularmente negociada en una o más reconocidas bolsas de valores; o
 - (ii) al menos el 50 por ciento del voto agregado y valor de las acciones en la compañía es de propiedad directa o indirecta de cinco o menos compañías con derecho a beneficios bajo la subdivisión (i) de este subpárrafo, siempre y cuando que, en el caso de posesión indirecta, cada propietario intermedio sea residente de cualquiera de los Estados Contratantes;
- (d) Una organización de caridad o cualquier otra entidad exenta de impuestos, siempre y cuando que, en el caso de un fideicomiso de pensiones o de cualquier otra organización que sea establecida exclusivamente para otorgar pensiones u otros beneficios similares, más del 50 por ciento de los beneficiarios de la persona, miembros o participantes sean personas que residan en cualquier de los Estados Contratantes; o

-
- (e) una persona distinta a la persona natural, si:
- (i) Al menos durante la mitad de los días del año fiscal, las personas que estén calificadas en razón del subpárrafo (a), (b) o (d) o la subdivisión (c)(i) de este párrafo posean, directa o indirectamente, por lo menos el 50 por ciento del voto agregado y el valor de las acciones u otros intereses ventajosos en la persona; y
 - (ii) menos del 50 por ciento de la renta bruta de la persona para el año gravable sea pagada a, o exigible, directa o indirectamente, por personas que no sean residentes de cualquiera de los Estados Contratantes en la forma de pagos que sean deducibles para fines de los impuestos cubiertos por este Tratado en el Estado de residencia de la persona (pero sin incluir pagos en condiciones de igualdad en el transcurso regular del negocio por bienes de servicio o tangibles y pagos respecto a obligaciones financieras a un banco, siempre y cuando dicho banco no sea residente de un Estado Contratante, tal pago sea atribuible a un establecimiento permanente de dicho banco ubicado en uno de los Estados Contratantes).
3. (a) Un residente de un Estado Contratante tendrá derecho a los beneficios de un Tratado con respecto a un rubro de ingresos, derivado del otro Estado, independientemente de que el residente sea una persona calificada, si el residente está llevando a cabo negocios de manera activa en el Estado primeramente mencionado (distinto a realizar o administrar inversiones a cuenta del propio residente, a menos que estas actividades sean bancarias, de seguro o valores llevadas a cabo por un banco, compañía de seguro o agente bursátil registrado), la renta obtenida del otro Estado Contratante sea derivada en relación con, o sea incidental a dicho negocio y ese residente cumple con las otras condiciones de este Tratado para obtener tales beneficios.
- (b) Si el residente o cualquiera de sus empresas asociadas lleva a cabo una actividad de negocio en el otro Estado Contratante que dé origen a un rubro de renta, se aplicará el subpárrafo (a) a dicho rubro solamente si la actividad de negocios en el Estado primeramente mencionado es substancial en relación con el negocio que se lleva a cabo en el otro Estado. Respecto a si una actividad de negocios es substancial para fines de este párrafo se determinará en base a todos los hechos y circunstancias.

(c) Para determinar si una persona está llevando a cabo negocios de manera activa en un Estado Contratante bajo el subpárrafo (a), las actividades realizadas por una sociedad en que dicha persona sea un socio y las actividades realizadas por personas relacionadas con dicha persona se considerarán como si fuesen realizadas por dicha persona. Una persona estará relacionada con la otra si posee al menos el 50 por ciento de interés en la otra (o, en el caso de una compañía, al menos el 50 por ciento del voto agregado y del valor de las acciones de la compañía) u otra persona posee, directa o indirectamente, por lo menos el 50 por ciento del beneficio derivado del derecho (o, en el caso de una compañía, por lo menos el 50 por ciento del voto agregado y de valor de las acciones de la compañía) en cada persona. En cualquier caso, se considerará que una persona está conectada con otro si, en base a todos los hechos y circunstancias, una tiene control de la otra o ambas están bajo el control de la misma persona o personas.

4. Independientemente de las disposiciones precedentes de este Artículo, si una compañía que es residente en un Estado Contratante o una compañía que controla a tal compañía tiene en circulación una clase de acciones

- (a) que está sujeta a los términos y otros arreglos que le da derecho a sus tenedores a una porción de la renta de la compañía obtenida del otro Estado Contratante que sea mayor que la porción que dichos tenedores recibirían en ausencia de tales términos de arreglos ("la parte desproporcionada de la renta"); y
- (b) 50 por ciento o más del poder de voto y valor que es de propiedad de personas que no son calificadas.

Los beneficios de este Tratado no se aplicarán a la parte desproporcional de la renta.

5. Un residente de un Estado Contratante que no es una persona calificada conforme a las disposiciones del párrafo 2, ni tiene derecho a beneficios conforme al párrafo 3 o 4, se le otorgarán, sin embargo, beneficios del Tratado si la autoridad competente de dicho otro Estado Contratante determina que el establecimiento, adquisición o mantenimiento de dicha persona así como la realización de sus transacciones, no tenía como uno de sus propósitos principales obtener beneficios conforme al Tratado.

6. Para los fines de este Artículo, el término “bolsa de valores reconocida” significa.

- (a) en India, una bolsa de valores que es por el momento reconocida por el Gobierno Central bajo la sección 4 de la Ley sobre (Reglamentación) de Contratos de Valores, 1956;
- (b) en Armenia, ARMMEX; y
- (c) cualquier otra bolsa de valores que las autoridades competentes convengan en reconocer para los fines de este artículo.

India-Estonia TEDI, LDB

1. Nada en este Tratado afectará la aplicación de las disposiciones locales para prevenir la evasión o elusión tributarias.

2. Los beneficios de este Tratado no estarán disponibles para un residente de un Estado Contratante, o con respecto a cualquier transacción realizada por dicho residente, si el propósito principal o uno de los propósitos principales de la creación o existencia de dicho residente o de la transacción realizada por el mismo, era obtener beneficios conforme a este Tratado que de otro modo no estarían disponibles.

3. El caso de entidades legales que no tengan actividades de negocio bona fide será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

4. Cuando en razón de este Artículo se le niega a un residente de un Estado Contratante los beneficios de este Tratado en el otro Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante lo notificará a la autoridad competente del Estado Contratante primeramente mencionado.

India-Etiopía TEDI, LDB

1. Las disposiciones de este Tratado en ningún caso impedirán a un Estado Contratante la aplicación de las disposiciones de su ley y medidas nacionales en relación con la elusión o evasión tributarias, ya sea que estén o no descritas como tal.

2. Un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este tratado si sus asuntos fueron ordenados de tal modo como si el propósito principal o uno de los propósitos principales fuese aprovechar los beneficios de este Tratado.

3. El caso de entidades legales que no tengan actividades de negocio bona fide será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

India-Finlandia TEDI, LDB

1. Una persona que sea residente de un Estado Contratante y obtenga renta de otro Estado Contratante no tendrá derecho a desgravación de tributación de otro modo establecida en este Tratado, si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la creación o asignación de dichos rubros de renta fuese aprovechar las disposiciones de este Tratado.

2. Al tomar una decisión conforme al párrafo 1, la autoridad o autoridades competentes pertinentes tendrán derecho a considerar, entre otros factores, el monto y la naturaleza de la renta, circunstancias en las que se obtuvo la renta, la intención expresada por las partes en la transacción y la identidad y residencia de las personas que por ley o de hecho, directa o indirectamente, controlan o son propietarios beneficiarios (i) de la renta o (ii) las personas que son residentes de los Estados Contratantes y que están involucradas con el pago o recepción de dicha renta.

India-Georgia TEDI, LDB

1. Nada en este Tratado afectará la aplicación de las disposiciones nacionales para prevenir la evasión o elusión tributarias.

2. Los beneficios de este tratado no estarán disponibles para un residente de un Estado Contratante, o con respecto a cualquier transacción realizada por dicho residente, si el principal propósito o uno de los propósitos principales de la creación o existencia de dicho residente o de la transacción realizada por el mismo, era obtener beneficios bajo este Tratado que de otro modo no estarían disponibles.

3. El caso de entidades legales que no tengan actividades de negocio bona fide será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

4. Cuando en razón de este Artículo se le niega a un residente de un Estado Contratante los beneficios de este Tratado en el otro Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante lo notificará a la autoridad competente del Estado Contratante primeramente mencionado.

India-Islandia TEDI, LDB

1. Salvo que se estipule lo contrario en este Artículo, una persona (distinta a una persona natural), que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga renta del otro Estado Contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Tratado, que de otro modo se otorgarían a residentes de un Estado Contratante solamente si dicha persona fuera una persona calificada según se define en el párrafo 2 y cumpliera con las otras condiciones de este Tratado para la obtención de tales beneficios.

2. Una persona de un Estado Contratante es una persona calificada por un año fiscal solamente si dicha persona fuera, ya sea:

- (a) una entidad gubernamental; o
- (b) una compañía registrada en cualquiera de los Estados Contratantes, si:
 - (i) la clase principal de sus acciones aparece listada en una reconocida bolsa de valores, según se define en el párrafo 5 de este Artículo y es negociada regularmente en una o más bolsas de valores reconocidas; o
 - (ii) al menos 50% del voto agregado o valor de las acciones en la compañía es de propiedad directa o indirecta de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes y por lo menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones o interés beneficioso sea de propiedad directa o indirecta de uno o más de los residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes; o
- (c) una compañía o asociación de personas, de la que al menos 50% de su interés beneficioso sea de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes y por lo menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones o interés beneficioso sea de propiedad directa o indirecta de uno o más de los residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes; o
- (d) una institución caritativa u otra entidad exenta de impuestos cuyas actividades principales sean realizadas en cualquiera de los Estados Contratantes;

siempre y cuando las personas antes mencionadas no tengan derecho a los beneficios del Tratado, si más del 50% de la renta bruta de la persona por el año imponible sea pagada o pagadera directa o indirectamente a personas que no sean residentes de cualquiera de los Estados Contratantes en la forma de pagos que sean deducibles para propósitos del cómputo del impuesto cubierto por este Tratado en el Estado de residencia de la persona, (pero sin incluir el pago en igualdad de condiciones en el transcurso regular del negocio por servicios o propiedad tangible, y pagos con respecto a obligaciones financieras a un banco incurridas en relación con una transacción celebrada con el establecimiento permanente del banco situado en cualquiera de los Estados Contratantes).

3. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán y un residente de un Estado Contratante tendrá derecho a beneficios del Tratado con respecto a un rubro de renta obtenida en el otro Estado Contratante, si la persona lleva a cabo negocios de manera activa en el Estado de residencia (distinto al negocio de realizar o administrar inversiones a cuenta del residente, a menos que se trate de actividades bancarias, de seguro o valores) y la renta obtenida de otros Estados Contratantes se derive de o sea incidental a dicho negocio y el residente satisfaga las otras condiciones de ese Tratado para obtener dichos beneficios.

4. No obstante, se le otorgará a un residente de un Estado Contratante los beneficios del Tratado si la autoridad competente del otro Estado Contratante determina que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la administración de sus transacciones no tenía como uno de sus propósitos principales el obtener beneficios conforme a este Tratado.

5. Para los fines de este Artículo el término "bolsa de valores reconocida" significa:

(a) en India:

- (i) la Bolsa Nacional de Valores;
- (ii) la Bolsa de Valores de Bombay;
- (iii) cualquier otra bolsa de valores reconocida por la Junta de Valores y Cambio de India;

(b) en Islandia:

- (i) la bolsa de valores islandesa;
- (ii) las bolsas de valores de Ámsterdam, Bruselas, Copenhague, Frankfurt, Hamburgo, Helsinki, Londres, Oslo, París, Estocolmo, Sídney, Tokio y Toronto; y

- (c) cualquier otra bolsa de valores que las autoridades competentes convengan en reconocer para los fines de este Artículo.

6. No obstante lo contenido en los párrafos 2 a 5 anteriores, cualquier persona no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado, si sus asuntos fueron ordenados de tal manera como si el propósito principal o uno de los propósitos principales era evitar los impuestos a los que se aplica este Tratado.

India-Kuwait TEDI, LDB

Un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si sus asuntos fueron ordenados con el principal propósito de obtener beneficios de este Tratado. El caso de entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

India-Lituania TEDI, LDB

1. Los beneficios de este Tratado no estarán disponibles para un residente de un Estado Contratante, o con respecto a cualquier transacción realizada por dicho residente, si el principal propósito de la creación o existencia de dicho residente o de la transacción realizada por el mismo, era obtener los beneficios bajo este Tratado que de otro modo no estarían disponibles.

2. Cuando en razón de las disposiciones del párrafo 1, a un residente de un Estado Contratante se le niegan los beneficios de este Tratado en el otro Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante notificará a la autoridad competente del Estado Contratante primeramente mencionado.

India-Luxemburgo TEDI, LDB

1. Nada en este Tratado afectará la aplicación de la disposición nacional para prevenir la evasión tributaria.

2. Una empresa de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si el principal propósito o uno de los principales propósitos de la creación de dicha empresa era obtener los beneficios bajo este Tratado, que de otro modo no habrían estado disponibles.

3. El caso de las entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

India-Malasia TEDI, LDB

1. Las disposiciones de este Tratado en ningún caso impedirán a un Estado Contratante la aplicación de las disposiciones de su ley y medidas nacionales en relación con la elusión o evasión tributarias, ya sea que estén o no descritas como tal.

2. Un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si sus asuntos fueron ordenados de tal modo como si el propósito principal o uno de los propósitos principales fuese aprovechar los beneficios de este Tratado.

3. El caso de entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

India-Mozambique TEDI, LDB

No obstante las disposiciones de cualquier otro Artículo de este Tratado, un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si sus asuntos fueron ordenados de tal modo como si el propósito principal o uno de los propósitos principales fuese aprovechar los beneficios de este Tratado. El caso de entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

India-Myanmar TEDI, LDB

1. Un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si sus asuntos fueron ordenados de tal modo como si el propósito principal o uno de los propósitos principales fuese aprovechar los beneficios de este Tratado.

2. El caso de entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

India-Namibia TEDI, LDB

1. Si, de acuerdo con las disposiciones de este Tratado, el derecho de India de gravar la renta es limitado y de acuerdo con las leyes tributarias de Namibia, la renta se considera como renta de fuentes extranjeras y, por lo tanto, está exenta del impuesto de Namibia, India puede gravar dicha renta como si este Tratado no existiera.

2. Si, de acuerdo con las disposiciones de este Tratado, el derecho de Namibia de gravar la renta procedente de Namibia o considerada como procedente de Namibia es limitado y si dicha renta, de acuerdo con las leyes tributarias de India, no es gravada en India, Namibia puede gravar dicha renta como si este Tratado no existiese.

India-Nepal TEDI, LDB

Un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si sus asuntos fueron ordenados de tal modo como si el propósito principal o uno de los propósitos principales fuese aprovechar los beneficios de este Tratado. El caso de entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

India-Noruega TEDI, LDB

Los beneficios de este Tratado no estarán disponibles para un residente de un Estado Contratante, o con respecto a cualquier transacción realizada por dicho residente, si el principal propósito o uno de los propósitos principales de la creación o existencia de dicho residente o de la transacción realizada por el mismo, era obtener beneficios bajo este Tratado que de otro modo no estarían disponibles.

India- Arabia Saudita TEDI, LDB

1. Nada en este Tratado afectará la aplicación de la disposición nacional para prevenir la evasión tributaria.

2. Una empresa de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si el principal propósito o uno de los principales propósitos de la creación de dicha empresa era obtener los beneficios bajo este Tratado, que de otro modo no habrían estado disponibles.

3. El caso de entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

India-Singapur TEDI, LDB

1. Un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios del Artículo 1 de este Protocolo si sus asuntos fueron ordenados con el propósito principal de aprovechar los beneficios del Artículo 1 de este Protocolo.

2. Una sociedad pantalla /intermediaria que dice ser residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios del Artículo 1 de este Protocolo. Una sociedad pantalla/intermediaria es cualquier entidad legal que encaja en la definición de residente con transacciones de negocios sin importancia o *nulas* o sin actividades de negocios reales y continuas llevadas a cabo en ese Estado Contratante.

3. Un residente de un Estado Contratante se considera como una sociedad pantalla/intermediaria si su gasto anual total en operaciones en ese Estado Contratante es inferior a S\$ 200,000 o 5, 000,000 Rs. Hindúes en el respectivo Estado Contratante, según fuera el caso, en el periodo de 24 meses inmediatamente precedentes a la fecha en que se produce la ganancia.

4. Un residente de un Estado Contratante no se considera como sociedad pantalla/intermediaria si—

- (a) está listado en una bolsa de valores reconocida del Estado Contratante; o
- (b) su gasto anual total en operaciones en ese Estado Contratante equivale a, o es superior a S\$200,000 o 5, 000,000 Rs. Hindúes en el respectivo Estado Contratante, según fuera el caso, en el periodo de 24 meses inmediatamente precedentes a la fecha en que se produce la ganancia.

Explicación. —Los casos de entidades que no tengan actividades de negocio *bona fide* serán cubiertos por el Artículo 3.1 de este Protocolo.

India- Confederación Suiza TEDI,

Referencia a los Artículos 10, 11, 12 y 22

Las disposiciones de los Artículos 10, 11, 12 y 22 no se aplicarán con respecto a cualquier dividendo, interés, regalía, honorarios por servicios técnicos u otra renta pagada conforme a, o como parte de un acuerdo de intermediario. El término “acuerdo de intermediario” significa una transacción o serie de transacciones estructuradas de modo que un residente de un Estado Contratante con derecho a los beneficios del Acuerdo recibe renta que surge en el otro Estado Contratante pero ese residente paga, directa o indirectamente, toda o substancialmente toda esa renta (en cualquier momento o de cualquier manera) a otra persona que no es residente de ninguno de los Estados Contratantes y quien, si recibió esa renta directamente

del otro Estado Contratante, no tendría derecho bajo un Convenio o Tratado para evitar la doble imposición entre el Estado en que esa otra persona es residente y el Estado Contratante en el que se origina la renta, o de otro modo, a beneficios con respecto a esa renta, que sea equivalente a, o más favorable que los disponibles bajo este Tratado para un residente de un Estado Contratante, y que el principal propósito de tal estructura sea obtener beneficios bajo este Tratado.

Con respecto a los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías y honorarios por servicios técnicos), si bajo cualquier Convenio, Acuerdo o Protocolo entre India y un tercer estado que sea miembro de la OCDE luego de la firma de este Protocolo de Enmienda, India limita su tributación en la fuente sobre los dividendos, intereses, regalías u honorarios por servicios técnicos a una tasa inferior a la tasa establecida en este Tratado sobre dichos rubros de renta, la misma tasa según se establece en ese Convenio, Acuerdo o Protocolo sobre dichos rubros de renta también se aplicará entre los Estados Contratantes bajo este Tratado, a partir de la fecha en que dicho Convenio, Acuerdo o Protocolo entre en vigencia.

Si después de la fecha de firma de este Protocolo de Enmienda, India, bajo cualquier Convenio, Acuerdo o Protocolo con un tercer Estado que sea miembro de la OCDE, restringe el alcance respecto a las regalías u honorarios por servicios técnicos distintos al alcance de estos rubros de renta establecidos en el Artículo 12 de este Tratado, entonces Suiza e India entrarán en negociaciones sin ninguna demora indebida a fin de ofrecer a Suiza el mismo tratamiento que se le ofrece a ese tercer Estado.

India-República Árabe Siria TEDI, LDB

Un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho al beneficio de cualquier reducción o exención de impuesto establecida en este Tratado, si sus asuntos fueron ordenados de tal modo que el principal propósito era obtener los beneficios bajo este Tratado.

Los casos de entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* serán cubiertos por las disposiciones de este artículo.

India-Taiwán TEDI, LDB

1. No obstante las disposiciones de cualquier otro Artículo de este Tratado, un residente de un territorio no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si el principal propósito o uno de los principales propósitos de dicho residente o persona vinculada con dicho residente era obtener los beneficios de este Tratado.

2. Los casos de entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* serán cubiertos por las disposiciones de este Artículo.

India-Tayikistán TEDI, LDB

1. Salvo según se estipule de otro modo en este Artículo, una persona (distinta a una persona natural), que sea residente de un Estado Contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Tratado que de otro modo se le otorguen a residentes de un Estado Contratante sólo si tal persona es una persona calificada según se define en el párrafo 2 y cumple con las otras condiciones de Tratado para obtener cualquiera de dichos beneficios.

2. Una persona de un estado contratante es una persona calificada por un año fiscal solamente si dicha persona es, ya sea:

- (a) Entidad gubernamental; o
- (b) una compañía constituida en cualquiera de los Estados

CONTRATANTES, SI:

- (i) la clase principal de sus acciones aparece listada en una bolsa de valores reconocida, según se define en el párrafo 5 de este Artículo y es regularmente negociada en una o más bolsas de valores reconocidas, o
- (ii) al menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones en la compañía es de propiedad directa o indirecta de una o más personas naturales residentes en cualquiera de los Estados Contratantes y/o por otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, al menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones o interés beneficioso es de propiedad directa o indirecta de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes, o
- (c) una compañía o asociación de personas, en la que al menos el 50% o más de su interés beneficioso es de propiedad de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes y/o por otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes en la que al menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones o interés beneficioso sea de propiedad directa o indirecta de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes, o

- (d) Una institución caritativa u otra entidad exenta de impuestos cuyas principales actividades se lleven a cabo en cualquiera de los Estados Contratantes:

Siempre y cuando las personas antes mencionadas no tengan derecho a los beneficios del Tratado si más del 50% de la renta bruta de la persona en el año imponible sea pagada o pagadera directa o indirectamente a personas que no sean residentes de cualquiera de los Estados Contratantes en forma de pagos que sean deducibles para los fines del cálculo del impuesto cubierto por este Tratado, en el estado de residencia de la persona (pero sin incluir el pago en igualdad de condiciones en el transcurso regular del negocio por servicios o propiedad tangible, y pagos con respecto a obligaciones financieras a un banco incurridas en relación con una transacción celebrada con el Establecimiento Permanente del banco situado en cualquiera de los Estados Contratantes).

3. No se aplicarán las disposiciones de los párrafos 1 y 2 y un residente de un Estado Contratante tendrá derecho a los beneficios del Tratado con respecto a un rubro de renta derivado del otro Estado, si la persona lleva a cabo de manera activa negocios en el Estado de residencia (distintos al negocio de realizar o administrar inversiones a cuenta del residente, a menos que estas actividades sean actividades de banca, seguros o valores) y la renta obtenida de los otros Estados Contratantes sea obtenida en relación con o sea incidental a dicho negocio y ese residente satisfaga las otras condiciones de este Tratado a fin de obtener dichos beneficios.

4. No obstante, se otorgará a un residente de un Estado Contratante los beneficios del Tratado si la Autoridad Competente del otro Estado Contratante determina que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de sus operaciones no tenía como uno de sus principales propósitos obtener beneficios conforme a este Tratado.

5. Para los fines de este Artículo, el término “bolsa de valores reconocida” significa

- (a) en India, una Bolsa de Valores que es por el momento reconocida por el Gobierno Central bajo la sección 4 de la Ley sobre (Reglamentación) de Contratos de Valores, 1956;
- (b) en Tayikistán, la Bolsa de Valores de Tayikistán según sea reconocida por la Ley de Valores y Cambio;

- (c) cualquier otra bolsa de valores que las Autoridades Competentes convengan en reconocer para los fines de este Artículo.

6. No obstante cualquier cosa contenida en los párrafos 2 a 5 anteriores, cualquier persona no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado, si sus asuntos fueron ordenados de tal modo como si el propósito principal o uno de los propósitos principales fuera evitar los impuestos a los que se aplica este Tratado.

India-Tanzania TEDI, LDB

1. Salvo que se estipule lo contrario en este Artículo, una persona (distinta a una persona natural), que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga renta del otro Estado Contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Tratado que de otro modo sean concedidos a residentes de un Estado Contratante, solamente si dicha persona tenga las calificaciones según se define en el párrafo 2 y cumpla con las otras condiciones de este Tratado para obtener cualquiera de dichos beneficios.

2. Una persona de un estado contratante es una persona calificada por un año fiscal solamente si dicha persona es, ya sea:

- (a) Entidad gubernamental; o
- (b) una compañía constituida en cualquiera de los Estados Contratantes, si:
 - (i) la clase principal de sus acciones aparece listada en una bolsa de valores reconocida, según se define en el párrafo 5 de este Artículo y es regularmente negociada en una o más bolsas de valores reconocidas, o
 - (ii) al menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones en la compañía es de propiedad directa o indirecta de una o más personas naturales residentes en cualquiera de los Estados Contratantes y/o por otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, al menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones o interés beneficioso es de propiedad directa o indirecta de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes, o
- (c) una compañía o asociación de personas, en la que al menos el 50% o más de su interés beneficioso es de propiedad de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados

Contratantes y/o por otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes en la que al menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones o interés beneficioso sea de propiedad directa o indirecta de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes, o

- (d) Una institución caritativa u otra entidad exenta de impuestos cuyas principales actividades se lleven a cabo en cualquiera de los Estados Contratantes:

Siempre y cuando las personas antes mencionadas no tengan derecho a los beneficios del Tratado si más del 50% de la renta bruta de la persona en el año imponible, sea pagada o pagadera directa o indirectamente a personas que no sean residentes de cualquiera de los Estados Contratantes en forma de pagos que sean deducibles para los fines del cálculo del impuesto cubierto por este Tratado en el estado de residencia de la persona (pero sin incluir el pago en igualdad de condiciones en el transcurso regular del negocio por servicios o propiedad tangible, y pagos con respecto a obligaciones financieras a un banco incurridas en relación con una transacción celebrada con el Establecimiento Permanente del banco situado en cualquiera de los Estados Contratantes).

3. No se aplicarán las disposiciones de los párrafos 1 y 2 y un residente de un Estado Contratante tendrá derecho a los beneficios del Tratado con respecto a un rubro de renta derivado del otro Estado, si la persona lleva a cabo de manera activa negocios en el Estado de residencia (distintos al negocio de realizar o administrar inversiones a cuenta del residente, a menos que estas actividades sean actividades de banca, seguros o valores) y la renta obtenida de los otros Estados Contratantes sea obtenida en relación con o sea incidental a dicho negocio y ese residente satisfaga las otras condiciones de este Tratado a fin de obtener dichos beneficios.

4. No obstante, se otorgará a un residente de un Estado Contratante los beneficios del Tratado si la Autoridad Competente del otro Estado Contratante determina que el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de sus operaciones no tenía como uno de sus principales propósitos obtener beneficios conforme a este Tratado.

5. Para los fines de este Artículo, el término "bolsa de valores reconocida" significa:

- (a) en India, una Bolsa de Valores que es por el momento reconocida por el Gobierno Central bajo la Sección 4 de la Ley sobre (Reglamentación) de Contratos de Valores, 1956;
- (b) en Tanzania, la “Bolsa de Valores de Dar es Salaam” o cualquier otra bolsa reconocida por la Autoridad de Mercados de Capital y Valores bajo la Ley de la Autoridad de Mercados de Capital y Valores, Cap. 79; y
- (c) cualquier otra bolsa de valores que las Autoridades Competentes convengan en reconocer para los fines de este Artículo.

6. No obstante cualquier cosa contenida en los párrafos 2 a 5 anteriores, cualquier persona no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado, si sus asuntos fueron ordenados de tal modo como si el propósito principal o uno de los propósitos principales fuera evitar los impuestos a los que se aplica este Tratado.

India-EAU TEDI, LDB

Una entidad que sea residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si el principal propósito o uno de los principales propósitos de la creación de dicha empresa era obtener los beneficios bajo este Tratado, que de otro modo no habrían estado disponibles. Los casos de entidades legales que no tengan actividades de negocio *bona fide* serán cubiertos por las disposiciones de este Artículo.

India-Estados Unidos Mexicanos TEDI, LDB

1. Salvo que se estipule lo contrario en este Artículo, una persona (distinta a una persona natural), que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga renta del otro Estado Contratante tendrá derecho a todos los beneficios de este Tratado que de otro modo sean concedidos a residentes de un Estado Contratante, solamente si dicha persona tiene las calificaciones según se define en el párrafo 2 y cumpla con las otras condiciones de este Tratado para obtener cualquiera de dichos beneficios.

2. Una persona de un Estado Contratante es una persona calificada por un año fiscal solamente si dicha persona es, ya sea:

- (a) Entidad gubernamental; o
- (b) una compañía constituida en cualquiera de los Estados Contratantes, si:

- (i) la clase principal de sus acciones aparece listada en una bolsa de valores reconocida, según se define en el párrafo 5 de este Artículo y es regularmente negociada en una o más bolsas de valores reconocidas, o
 - (ii) al menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones en la compañía es de propiedad directa o indirecta de una o más personas naturales residentes en cualquiera de los Estados Contratantes y/o por otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes, al menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones o interés beneficioso es de propiedad directa o indirecta de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes, o
- (c) una compañía o asociación de personas, en la que al menos el 50% o más de su interés beneficioso es de propiedad de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes y/o por otras personas constituidas en cualquiera de los Estados Contratantes en la que al menos el 50% del voto agregado o valor de las acciones o interés beneficioso sea de propiedad directa o indirecta de uno o más residentes personas naturales de cualquiera de los Estados Contratantes, o
- (d) Una institución caritativa u otra entidad exenta de impuestos cuyas principales actividades se lleven a cabo en cualquiera de los Estados Contratantes:

Siempre y cuando las personas antes mencionadas no tengan derecho a los beneficios del Tratado si más del 50% de la renta bruta de la persona en el año imponible, sea pagada o pagadera directa o indirectamente a personas que no sean residentes de cualquiera de los Estados Contratantes en forma de pagos que sean deducibles para los fines del cálculo del impuesto cubierto por este Tratado en el estado de residencia de la persona (pero sin incluir el pago en igualdad de condiciones en el transcurso regular del negocio por servicios o propiedad tangible, y pagos con respecto a obligaciones financieras a un banco incurridas en relación con una transacción celebrada con el Establecimiento Permanente del banco situado en cualquiera de los Estados Contratantes).

3. No obstante, se otorgará a un residente de un Estado Contratante los beneficios del Tratado, si la Autoridad Competente del otro Estado Contratante determina que el residente lleva a cabo su negocio activamente en el otro Estado y el establecimiento o adquisición o mantenimiento de dicha persona y la realización de sus operaciones

no tenía como uno de sus principales propósitos obtener beneficios conforme a este Tratado.

4. Antes de que a un residente de un Estado Contratante se le niegue desgravación de la tributación en el otro Estado Contratante en razón de los párrafos 1, 2, o 3, las autoridades competentes de los Estados Contratantes se consultarán entre sí:

5. Para los fines de este Artículo, el término “bolsa de valores reconocida” significa:

- (a) en India, cualquier bolsa de valores que sea reconocida por el Gobierno Central bajo la Ley sobre (Reglamentación) de Contratos de Valores, 1956;
- (b) en México, la Bolsa Mexicana de Valores y
- (c) cualquier otra bolsa de valores que las autoridades competentes convengan en reconocer para los fines de este Artículo.

6. No obstante cualquier cosa contenida en los párrafos 2 a 5 anteriores, cualquier persona no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado, si sus asuntos fueron ordenados de tal modo como si el propósito principal o uno de los propósitos principales fuera evitar los impuestos a los que se aplica este Tratado.

India-EUA TEDI, LDB

1. Una persona (distinta a una persona natural) que sea residente de un Estado Contratante y obtenga renta del otro Estado Contratante tendrá derecho conforme a este Tratado, a desgravación de tributación en ese otro Estado Contratante solamente si:

- (a) más del 50 por ciento del interés beneficiario de dicha persona (o en el caso de una compañía, más del 50 por ciento del número de acciones de cada clase de las acciones de la compañía) es de propiedad, directa o indirecta, de uno o más residentes personas naturales de uno de los Estados Contratantes o sus subdivisiones políticas o autoridades locales, u otras personas naturales sujetas a impuesto en cualquiera de los Estados Contratantes sobre su renta mundial, o ciudadanos de los Estados Unidos; y
- (b) la parte substancial de la renta de dicha persona no se usa, directa o indirectamente, para cumplir con obligaciones (incluyendo intereses o regalías) con personas que no son residentes de uno de los Estados Contratantes, o subdivisiones políticas o autoridades locales, o ciudadanos de los Estados Unidos.

2. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán si la renta obtenida en el otro Estado Contratante se obtiene en relación con, o es incidental a, la realización activa por dicha persona de un oficio o negocio en el Estado primeramente mencionado (distinto al negocio de realizar o administrar inversiones, a menos que estas actividades sean bancarias o de seguro llevadas a cabo por un banco o compañía de seguro).

3. Las disposiciones del párrafo 1 no se aplicarán si la persona que obtiene la renta es una compañía que es residente de un Estado Contratante con cuya clase principal de acciones existe un comercio substancial y regular en una bolsa de valores reconocida. Para los fines de la oración anterior, el término "bolsa de valores reconocida" significa:

- (a) en el caso de Estados Unidos, el Sistema NASDAQ de propiedad de la National Association of Securities Dealers, Inc. y cualquier bolsa de valores registrada ante la Comisión de Valores y Cambio como bolsa nacional de valores, para fines de la Ley de Valores de 1934 ;
- (b) en el caso de India, cualquier bolsa de valores que sea reconocida por el Gobierno Central bajo la Ley de Reglamentación de Contratos de Valores de 1956 y
- (c) cualquier otra bolsa de valores aceptada por las autoridades competentes de los Estados Contratantes.

4. Una persona que no tenga derecho a los beneficios de este Tratado conforme a las disposiciones de los párrafos precedentes de este Artículo se le puede, no obstante, otorgar los beneficios de este Tratado si la autoridad competente del Estado en que surja la renta en cuestión así lo determina.

India- Uzbekistán TEDI, LDB

1. Las disposiciones de este Tratado en ningún caso impedirán a un Estado Contratante la aplicación de las disposiciones de sus leyes y medidas nacionales respecto a la elusión o evasión tributarias, ya sea que estén o no descritas como tal.

2. Un residente de un Estado Contratante no tendrá derecho a los beneficios de este Tratado si sus asuntos fueron ordenados de modo tal como si el principal propósito o uno de los propósitos principales fuera aprovechar los beneficios de este Tratado.

3. El caso de las entidades legales que no tengan actividades de negocios bona fide será cubierto por las disposiciones de este Artículo.

TEMA 2

CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Gonzalo Arias

Director de Cooperación y Tributación Internacional
(CIAT)

CONTENIDO: *Introducción. 1. Región heterogénea. 2. Legislaciones para el control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia. 3. Principio y métodos para el control de los precios de transferencia. 4. Transacciones sujetas al régimen de precios de transferencia. 5. Concepto de parte relacionada. 6. Ajustes de comparabilidad. 7. Carga de la prueba. 8. Exoneración del impuesto sobre la renta vs. Regímenes de PT. 9. Penalidades y sanciones por incumplimiento. 10. Medidas de simplificación. 11. Aspectos administrativos. 12. Conclusiones.*

INTRODUCCIÓN

El objetivo del presente trabajo es dar a conocer algunos de los principales resultados obtenidos en el Estudio sobre “El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe” elaborado por el CIAT, GIZ¹ y BMZ² en el marco de la iniciativa “International Tax Compact” (ITC³) y publicado en diciembre de 2012.

Lo que motivó la asociación de las referidas instituciones en el marco del ITC, fue la necesidad de contar con un documento único que permita conocer en detalle aspectos legales y administrativos relativos al control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia en los países de América Latina y el Caribe.

Con anterioridad al presente Estudio, la Dirección de Cooperación y Tributación Internacional del CIAT publicó un documento de trabajo sobre los principales aspectos legales del control de los precios de

¹ GIZ es la Oficina de Cooperación Internacional del Gobierno de Alemania.

² BMZ es el Ministerio Federal de Cooperación Económica y Desarrollo del Gobierno de Alemania.

³ ITC es una iniciativa impulsada por los Gobiernos de Alemania, España y Francia; orientada al fortalecimiento de la política y administración tributaria de países en vías de desarrollo; con el propósito de fomentar la movilización de sus recursos domésticos y la sustentabilidad fiscal de los mismos.

transferencia; que si bien a la época ha sido de gran utilidad, no trataba aspectos administrativos.

Otro aspecto relevante del presente trabajo se relaciona con la colaboración que nos han brindado las administraciones tributarias de países de América Latina y el Caribe, que nos permitió no solo obtener datos administrativo; sino también conocer, validar y actualizar datos sobre aspectos legales. Dicha colaboración se refleja en la calidad de los datos publicados.

Asimismo, diversas instituciones interesadas en esta temática: Banco Mundial, ICEFI, Banco Interamericano de Desarrollo y el Fondo Monetario Internacional, han brindado comentarios sobre su visión respecto del control de los precios de transferencia en los países de América Latina y el Caribe. Ello nos permitió presentar un trabajo con opiniones más objetivas sobre este tema tan discutible.

Todo ello hace que este estudio sea material “inédito” para la comunidad internacional tributaria.

El Estudio cuenta con información actualizada al mes de noviembre de 2012, referida a un grupo de países de América Latina: Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Honduras, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela; y dos países del Caribe: Jamaica y Trinidad y Tobago.

1. REGIÓN HETEROGÉNEA

En los países de América Latina y el Caribe, la evolución en el control de los precios de transferencia ha sido dispar.

Si clasificamos los países tomando en consideración una serie de indicadores, tales como la antigüedad de sus legislaciones, el avance en materia de control/auditoría y los aspectos vinculados con los recursos humanos; podríamos definir cinco grupos:

- un primer grupo conformado por aquellos países que han implementado normas desde hace más de una década, como es el caso de Argentina, Brasil y México;
- un segundo grupo de países que han implementado legislaciones con posterioridad pero que han logrado avances sustantivos, como es el caso de Chile, Ecuador, República Dominicana y Venezuela.

En todos los países que integran estos dos primeros grupos, las legislaciones cubren todos o la mayoría de los aspectos que permiten el control de los precios de transferencia y tienen unidades dedicadas

exclusivamente al control de estos, obligaciones de documentación, auditorías, así como, casos en tribunales.

- un tercer grupo está compuesto por los países que han fortalecido las legislaciones de precios de transferencia y han creado o se encuentran en un proceso de formación de unidades especializadas, como es el caso de Colombia, Perú y Uruguay.
- un cuarto grupo de países, se encuentra en una etapa más prematura de desarrollo de la normativa, dado que si bien sus legislaciones ya han sido promulgadas, estas recién han entrado en vigencia o no han entrado en vigencia aún. De igual modo, sus unidades de precios de transferencia se encuentran en proceso de formación. En este grupo observamos a El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá.
- Los países del quinto grupo son aquellos que a la fecha no han introducido normativas. Aquí encontramos a Bolivia, Costa Rica, Jamaica, Nicaragua, Paraguay y Trinidad y Tobago. Sin embargo, todos los países antes señalados, con excepción de Jamaica y Bolivia, se encuentran en proceso de formulación de regímenes para el control de los precios de transferencia.

La heterodoxia en la región se observa en el uso del método descrito en la normativa argentina diseñado especialmente para la exportación de “commodities” agrícolas⁴, métodos para determinaciones de precios de hoteles todo incluido y determinaciones de oficios en República Dominicana; “regímenes de protección” o “*safe harbors*” para maquiladoras en México y los métodos simplificados brasileños que han generado grandes discusiones en el seno de los foros tributarios internacionales.

Sin duda se ha desarrollado una escuela de aprendizaje, de réplica de buenas prácticas y de experiencia en los países de la región. Por ejemplo, cinco de los países analizados (Brasil, Ecuador, Guatemala, Perú y Uruguay) recogieron la experiencia de Argentina e implementaron medidas similares a la del sexto párrafo del Art. 8 de la Ley del Impuesto a las Ganancias para valorar bienes con cotización en mercados transparentes o “commodities”, cuando interviene un intermediario situado en el exterior.

En la siguiente Tabla se puede visualizar de manera más esquemática lo comentado en los párrafos anteriores:

⁴ Sexto párrafo del artículo 8 de la Ley de Impuesto a las Ganancias

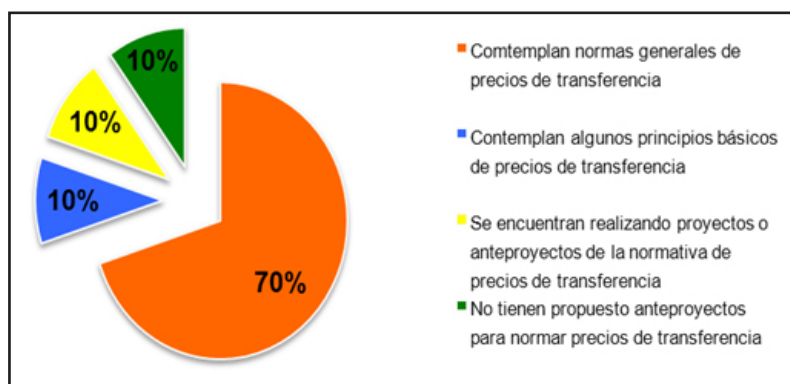
Paises	Contempla legislación	Legislación antes del 2002	Fiscalización en proceso	Casos en Tribunales	Uso de base de datos	Área de Precios de transferencia en la AT	Grupos
Argentina	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Bolivia	No	No	No	No	No	No	V
Brasil	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Chile	Si	Si	Si	No	Si	Si	II
Colombia	Si	Si	No	No	Si	Si	III
Costa Rica	No	No	No	No	No	Si	V
Ecuador	Si	No	Si	Si	Si	Si	II
El Salvador	Si	No	No	No	No	Si	IV
Guatemala	Si	No	No	No	No	Si	IV
Honduras	Si	No	No	No	No	No	IV
Jamaica	No	No	No	No	No	No	V
México	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Panamá	Si	No	No	No	No	Si	IV
Nicaragua	No	No	No	No	No	No	V
Paraguay	No	No	No	No	No	No	V
Perú	Si	Si	Si	No	Si	Si	III
República Dominicana	Si	No	Si	Si	Si	Si	II
Trinidad y obago	No	No	No	No	No	No	V
Uruguay	Si	No	Si	No	No	Si	III
Venezuela	Si	Si	Si	No	Si	Si	II

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

2. LEGISLACIONES PARA EL CONTROL DE LA MANIPULACIÓN ABUSIVA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

A partir la década de los noventa, se introducen las primeras reformas en las legislaciones de algunos países de América Latina, como por ejemplo: México, Brasil, Argentina, entre otros, con el objeto de incluir en estas, principios y metodologías para prevenir la manipulación abusiva de los precios de transferencia.

Observando los países de América Latina que han adoptado normas para el control de precios de transferencia o los países que se encuentran trabajando en un anteproyecto o proyecto de ley para regular este tipo de transacciones, encontramos que de los 20 países que conforman América Latina, 14 tienen normas para prevenir la manipulación abusiva de los precios de transferencia. En el siguiente gráfico se puede apreciar la situación normativa de los países de América Latina:



Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En este gráfico se puede observar que el 90% de los países de América Latina y Caribe han reconocido la importancia de implementar legislaciones de precios de transferencia.

A continuación, se muestran los países que han introducido normas para regular la manipulación abusiva de precios de transferencia, clasificados por los períodos de promulgación de las mismas:

TEMA 2 (CIAT)

1992 – 1997	1998 – 2002	2003 – 2007	2008 – 2012
Brasil			
México			
Chile			
	Argentina		
	Venezuela		
	Perú		
	Colombia		
		República Dominicana	
		Costa Rica ^{1/}	
		Ecuador	
		Uruguay	
			El Salvador
			Bolivia ^{1/}
			Panamá
			Honduras
			Guatemala

1/ Países que tienen principios básicos establecidos sobre precios de transferencia.

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Las administraciones tributarias de los países de América Latina que han adoptado normativas generales de precios de transferencia, han incorporado el principio de plena competencia. Los países que tienen principios básicos establecidos sobre precios de transferencia aplican el principio de realidad económica. Cabe resaltar el caso puntual de Brasil, cuyo régimen de precios de transferencia se basa en métodos objetivos determinados a partir de márgenes fijos.

Los países del Caribe no cuentan con legislación sobre precios de transferencia. Sus normativas contienen principios generales que podrían ser de utilidad para el control de los precios de transferencia. Por ejemplo, la legislación actual de Trinidad & Tobago se basa en la disposición legal “Artificial Transactions”⁵ dispuesta en la sección 67 de su Ley del Impuesto sobre la Renta (“Income Tax Act”) y Jamaica prevé en su Código Tributario el principio de plena competencia.

En la tabla siguiente se muestra la situación de dos países que no tienen normativa anti abusiva de los precios de transferencia en América Latina y Caribe:

⁵ “Artificial Transactions” en el contexto de la legislación hace referencia a las transacciones que no tienen la intención de llevarse a cabo, en otras palabras es una transacción ficticia.

Países que no cuentan con normativa en precios de transferencia - situación actual (A noviembre 2012)	
Nicaragua	Paraguay
Se encuentra elaborado un análisis y proyecto de ley de precios de transferencia desde el año 2004, y cuenta con la información contenida en la propuesta del modelo de ley de precios de transferencia para Centroamérica. Se estima que esta última será introducida bajo la figura de Norma Administrativa (Resolución General).	Se encuentra elaborando de un proyecto de Ley de Precios de Transferencia. La Subsecretaría de Estado de Tributación actualmente se encuentra trabajando en un proyecto de Decreto Reglamentario del Artículo 16 de la Ley 125/91.
Disposición bajo la cual atienden las administraciones tributarias los casos o riesgos de precios de transferencia	
Los Precios de Mercado se aplican a lo interno, para hacer análisis de riesgos.	Precio mayorista: Artículo 16 de la Ley 125/91 e Interpretación del hecho generador: Artículo 247 de la Ley 125/91.

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Costa Rica y Trinidad y Tobago están en proceso de elaboración de anteproyectos específicos para el régimen de precios de transferencia; en el primer país, se espera que se promulgue una normativa bajo la figura de Norma Administrativa (Resolución General). En Trinidad y Tobago sería introducido en su legislación, bajo la figura de Código.

3. PRINCIPIO Y MÉTODOS PARA EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El principio básico mayormente aceptado es el “principio del operador independiente”, “principio de plena competencia” o “Arm’s Length” en idioma Inglés.

Los criterios predominantes al establecer los regímenes para el control de precios de transferencia, son los señalados por la guía de la OCDE. No obstante, en la mayoría de los países analizados se han considerado variaciones a estos criterios. A continuación se presenta la situación de los referidos países:

Crterios de la OCDE	Crterios OCDE y propios del país	Crterios propios
Chile	Argentina	Brasil ^{1/}
Colombia	Ecuador	
Costa Rica ^{2/}	El Salvador	
	Guatemala	
	Honduras	
	México	
	Panamá ^{3/}	
	Perú	
	República Dominicana	
	Uruguay	
	Venezuela	

1/ Brasil adopta la metodología de márgenes fijos a través de los métodos de "Cost Plus" y "Resale Price".

2/ Criterio aplicado más en la práctica que lo establecido en la legislación.

3/ Gaceta Oficial, martes 28 agosto de 2012 – No 27108: Ley 52, que reforma el Código Fiscal y dista otras disposiciones fiscales, siendo su vigencia a partir del 01 de enero de 2013, se observa que sus criterios son más semejantes a los establecidos por la OCDE.

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

4. TRANSACCIONES SUJETAS AL RÉGIMEN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La implementación de estos principios requiere de la definición del ámbito de aplicación de los mismos. Es decir, los sujetos alcanzados y las transacciones comerciales y/o financieras que estarán sujetas a la regulación de precios de transferencia.

A fines de observar los criterios comunes establecidos en América Latina para las transacciones sujetas a precios de transferencia se detalla en la siguiente tabla:

Países	Todas las transacciones con partes vinculadas	Transacciones con sujetos establecidos en "Paraísos Fiscales"	Otra condicional adicional
Argentina	X	X	
Brasil	X	X	Siempre que los precios pactados sean inferiores a 90% del precio establecidos en el mercado local.
Chile	X	X	
Colombia		X	Vinculados económicas o partes relacionadas del exterior cuyo patrimonio bruto a 31 de diciembre de 2010 sea igual o superior a 100,000 Unidades de Valor Tributario (UVT) o cuyos ingresos brutos sean iguales o superiores a 61,000 UVT
Costa Rica	X	X	
Ecuador	X	X	
El Salvador	X		
Guatemala	X		
Honduras	X	X	
México	X		
Panamá	1/		Un contribuyente realice con partes relacionadas que sean residentes fiscales de países que hayan celebrado Tratados o Convenios para Evitar la Doble Imposición
Perú	X	X	
República Dominicana	X	X	
Uruguay	X	X	
Venezuela	X	X	

1/ Gaceta Oficial, martes 28 agosto de 2012 – No 27108: Ley 52, que reforma el Código Fiscal y dista otras disposiciones fiscales, siendo su vigencia a partir del 01 de enero de 2013, alcanzará cualquier transacción que se realice con parte vinculada.

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

5. CONCEPTO DE PARTE RELACIONADA

Para que dos empresas sean consideradas como relacionadas o vinculadas, debe existir influencia de una de ellas sobre la otra. Para determinar la existencia de partes vinculadas y/o relacionadas a efectos de precios de transferencia, las normas deben plantear los supuestos que definen el grado de vinculación.

Usualmente, una norma típica, plantea criterios de tipo jurídico definidos por la participación directa o indirecta en la dirección, el control o el capital accionario en otra empresa, y de tipo fácticos u operacionales, como por ejemplo: cuando existe goce de exclusividad como agente, distribuidor o concesionario para la compra-venta de bienes, servicios o derechos por parte de otra; cuando una empresa asume las pérdidas o gastos de la otra, etc.

Los supuestos de vinculación que se contemplan en las legislaciones de los países estudiados, se presentan en la siguiente tabla:

Supuesto de Vinculación	Países																
	A R G	B O L	B R A	C H I	C O L	C R C	C E C U	E S A	G U A	H O N	M E X	P A N	P A R	P E R	D O M	U R U	V E N
Sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias y establecimientos permanentes	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	
Sociedades filiales, subsidiarias y establecimientos permanentes, entre sí	X		X	X	X		X	X	X	X	X		X	X	X	X	
Participación directa o indirecta en la dirección, administración, control o capital	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Mismos miembros, socios o accionistas participantes en junta directiva o toma de decisiones	X		X	"	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	
Por parentesco o afinidad hasta cierto grado con los directivos o administradores	X		X	"	X	X	X	X	X	X			X	X	X		
Por derechos que se tenga en un fideicomiso (la sociedad con el fideicomiso)					X	X	X	X	X	X							
Distribución de utilidades			X	X	X	X	X	X	X	X						X	
Administración efectiva			X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	
Proporción de transacciones	X		X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X	
Mecanismos de precios usados entre las partes				X	X	X	X	X	X	X						X	
Sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X	X	X
Otros	X						X	X	X	X	X				X		

^{1/} Incluidos en la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe": CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Cada país puede normar o establecer criterios adicionales para delimitar el universo de contribuyentes o transacciones sujetas al régimen de precios de transferencia. En la siguiente tabla, se describen otros supuestos de vinculación:

Supuesto de Vinculación	PAÍSES											
	BOL	BRA	CHI	COL	ECU	ESA	GUA	HON	MEX	PER	DOM	URU
Participación accionaria directa o indirecta	50% o más	20% o más		50% o más	25% o más	25% o más	25% o más	50% o más		30% o más	50% o más	10% o más
Toma de decisiones o control	50% o más	50% o más	X ^{1/}		25% o más						50% o más	
Presunción de relación por domicilio en paraiso fiscal o régimen fiscal preferente			X		X						X	
Proporción en transacciones (Ej. compras, ventas, etc.)					50% o más	50% o más					50% o más ^{2/}	
Agente Exclusivo			X ^{1/}				X				X	
Consanguineidad y/o afinidad			X ^{1/, 3/}		X ^{4/}				X ^{4/}		X ^{6/}	

1/ Incluidos en la Modificación en Ley 20630 de fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

2/ Incluido en la modificación en Ley 253-12 de fecha 9 de noviembre de 2012.

3/ Hasta cuarto grado de consanguinidad

4/ Hasta cuarto grado de consanguinidad y segundo grado de afinidad

5/ Hasta segundo grado de consanguinidad o por afinidad.

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En la mayoría de los casos presentados en la tabla anterior, el criterio de vinculación se establece en base a un porcentaje máximo o mínimo del capital social. Colateralmente, esto ayuda a las administraciones tributarias a reducir el número de contribuyentes alcanzados por la normativa y ser más precisos en el control de las operaciones entre partes vinculadas.

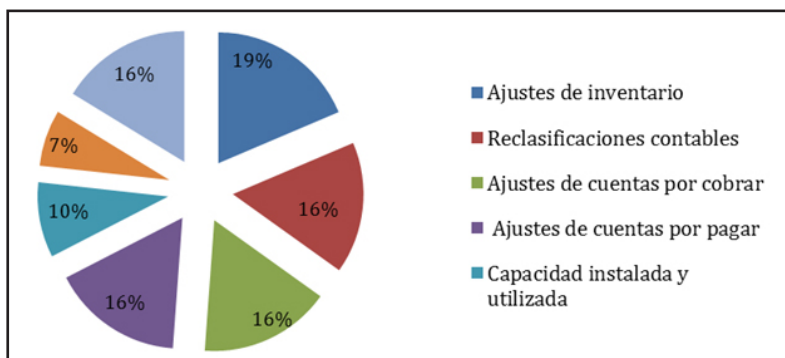
6. AJUSTES DE COMPARABILIDAD

A los fines de incrementar o mejorar los niveles de comparabilidad en el marco del análisis de los precios de transferencia, es posible realizar ajustes. A continuación se enuncian los ajustes observados por las administraciones tributarias para mejorar el análisis de comparabilidad en precios de transferencia:

Ajustes	A R G	C H I	C O L	C R C	E C U	M E X	P E R	U R U	V E N
Corrección monetaria									X
Reclasificaciones contables	X	X			X	X	X	X	X
Valuación de inventario			X			X			X
Activos Monetarios									X
Ajustes de cuentas por cobrar	X	X	X		X	X		X	X
Activos no Monetarios									X
Impuesto diferidos									X
Capacidad instalada y utilizada	X		X			X			X
Costos de financiamiento capitalizados									X
Ajuste por pago de aranceles									X
Ajustes de inventario	X	X	X		X	X	X	X	X
Ajustes de cuentas por pagar	X	X	X		X	X		X	X
Fletes				X					

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

A través del siguiente gráfico, es posible observar de manera agregada, lo descrito en la tabla anterior.



Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

El ajuste al inventario resulta ser el mayormente utilizado por los contribuyentes y analizado por las administraciones tributarias para su evaluación. El ajuste al inventario usualmente se realiza cuando existen diferencias en los métodos de valoración del inventario, así como cuando existe diferencia en la valoración de las cuentas por cobrar y por pagar, principalmente en el establecimiento de plazos para su cobro o pago, respectivamente.

Se observó que las reclasificaciones contables, que dan origen a los ajustes de cuentas por cobrar y cuentas por pagar suelen de igual forma ser ajustes que se practican con frecuencia y que las administraciones tributarias observan al momento de diseñar sus procedimientos y llevar a cabo sus análisis.

Los ajustes de comparabilidad antes señalados pueden aplicarse sobre los contribuyentes, los comparables o ambos, lo cual va a depender directamente de la metodología o criterio que se fije para llevar a cabo dichos ajustes.

Entre las principales razones de rechazo de un ajuste de comparabilidad se pueden citar las siguientes:

- a. No mejoran la comparabilidad.
- b. Capacidad ociosa improcedente.
- c. Costos de intermediación excesivos o en defecto.

- d. No tiene justificación económica el ajuste y/o el ajuste no corresponde con la realidad.
- e. Carece de razonabilidad el ajuste.
- f. El ajuste no está documentalmente fundamentado.
- g. Existen errores aritméticos y de fondo en las fórmulas.
- h. Las tasas de interés implícitas de los ajustes de capital son incorrectas.

Los ajustes de comparabilidad son necesarios toda vez que cumplan su objetivo de mejorar el análisis efectuado entre las partes y se les dé el uso debido, haciendo que las operaciones y sus comparables sean lo más semejantes posible.

7. CARGA DE LA PRUEBA

En cuatro de los países analizados, la carga de la prueba recae sobre las administraciones tributarias, mientras que en los once restantes se establece que los contribuyentes son los responsables de suministrar los elementos probatorios.

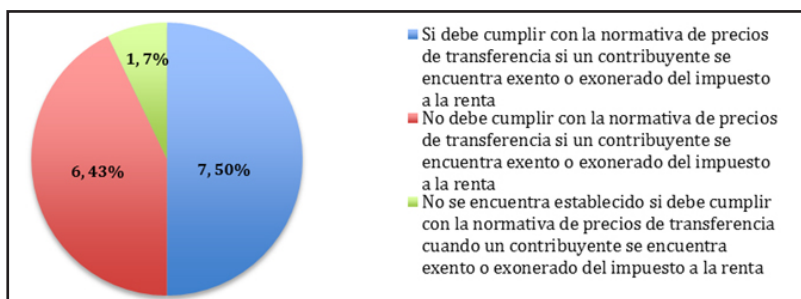
En la siguiente tabla se muestra en que países la carga de la prueba recae en la Administración Tributaria y en cuales sobre el Contribuyente:

Administración Tributaria	Contribuyente
Chile	Argentina
Costa Rica	Brasil
Panamá	Colombia
Uruguay	Ecuador
	El Salvador
	Guatemala
	Honduras
	México
	Perú
	República Dominicana
	Venezuela

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

8. EXONERACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VS. REGÍMENES DE PT

Cuando un contribuyente está exento o exonerado en el impuesto sobre la renta, la obligación de requerimiento de información y valoración de precios de transferencia pareciera no tener mayor sentido; sin embargo, existen diferentes concepciones en los países de América Latina: 6 países (Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, El Salvador y República Dominicana) entienden que al estar exentos de la obligación de renta no deben cumplir con los requerimientos de información y 7 países entienden que si deben. Estos últimos son Chile, Guatemala, México, Panamá, Perú, Uruguay y Venezuela.



Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

9. PENALIDADES Y SANCIONES POR INCUMPLIMIENTO

A noviembre de 2012, aproximadamente el 80% de los países que prevén regímenes de precios de transferencia, han considerado en los mismos, sanciones o penalidades por el incumplimiento de las obligaciones en la materia. El establecer sanciones y penalidades con cuantía significativa para los contribuyentes que incumplan la norma, permite ejercer presión para la correcta aplicación de la normativa y su respectivo cumplimiento oportuno. De lo contrario, en virtud de los costos asociados al cumplimiento de los regímenes de precios de transferencia, entre otros aspectos, el contribuyente podría verse tentado a incumplir o manipular la normativa.

El 79% de los países imponen penalidades específicas por infracciones derivadas de operaciones internacionales, mientras que el 21% aplica regímenes generales.

Adicionalmente, en cuanto a las penalidades específicas relacionadas con el incumplimiento de regímenes de precios de transferencia, podemos observar un breve detalle en las siguientes tablas:

	Infracciones formales			Infracciones materiales
	Omisión de presentación o Presentación incorrecta de declaración / estudio técnico	No proporciona información / Metodología	No conservar documentos	
Argentina	\$150-20.000 o \$500-45.000	\$150-450.000	\$150-450.000	100-400% del impuesto omitido
Brasil	20% impuesto adecuado o mín. de R\$500	Método	Método	N/A
Chile ^{1/}	10 a 50 unidades tributarias	N/A	N/A	N/A
Colombia	Tabla III- 16 Infracciones establecidas en la legislación colombiana			
Ecuador	hasta US\$ 15.000	hasta US\$ 15.000 / clausura	US\$ 30 a 1.000	Hasta US\$ 15.000
El Salvador	N/A	N/A	No deduce a pagos a vinculadas	N/A
México	35,000 - 70,000 pesos actualizables	N/A	No deduce a pagos a vinculadas	50-100% de la contribución omitida
República Dominicana	RD\$85,000 – RD\$154,000	N/A	N/A	N/A
Panamá	N/A	N/A	N/A	N/A
Perú	0,6% por ingresos netos, entre el rango de 10% de 1 UT y 25 UT	N/A	N/A	Hasta el 50% del impuesto omitido
Uruguay	N/A	N/A	N/A	N/A
Venezuela	incompleta o fuera del plazo: 5 a 25 UT no presentación: 10 a 50 UT	300 a 500 UT (metodología)	300 a 500 UT (metodología)	25 a 200% del imp. Omitido Prisión: 6 meses a 7 años

^{1/} Incluida en la Modificación en Ley 20630 realizada con fecha 27 de Septiembre de 2012, la cual entra en vigencia a partir del 01 de Enero 2013.

Fuente: Estudio Comparado sobre la situación actual de las legislaciones de precios de transferencia en Latinoamérica. Aspectos Legales y Administrativo. Isaac Gonzalo Arias Esteban. Publicado en noviembre de 2011.

En particular, respecto de las penalidades establecidas en la legislación Colombiana, se puede observar la tabla siguiente:

DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA (ESTUDIO SOBRE PT)	SANCIONES SOBRE DECLARACIÓN INFORMATIVA	REDUCCIONES
<p>Presentación extemporánea, con errores, que no permita verificar la aplicación de Precios de Transferencia</p> <p>Regla general: 1% OV hasta 15.000 UVT (C\$377M)</p> <p>No se puede establecer la base: 0,5% de ingresos netos.</p> <p>No existen ingresos: 0,5% de patrimonio bruto hasta C\$500 mill</p>	<p>Por presentación tardía</p> <p>Regla general: 1% OV hasta 20.000 UVT</p> <p>No se puede establecer la base: 0,5% de ingresos netos.</p> <p>No existen ingresos: 0,5% de patrimonio bruto hasta C\$700 mill</p>	<p>Al 50%: si la irregularidad se subsana antes de que se notifique la imposición de la sanción.</p> <p>Al 75%: si la irregularidad se subsana dentro de los 2 meses de notificada la sanción.</p>
<p>No suministro de la documentación</p> <p>Regla general: 1% OV hasta 20.000 UVT + rechazo de costos y deducciones por OV no documentadas</p> <p>No se puede establecer la base: 0,5% de ingresos netos.</p> <p>No existen ingresos: 0,5% de patrimonio bruto hasta C\$700 mill</p>	<p>Por presentación de la declaración con posterioridad al requerimiento</p> <p>El doble de las sanciones previstas en los casos:</p> <ul style="list-style-type: none"> - No se puede establecer la base - No existen ingresos <p>Por corrección de la declaración</p> <p>Regla general: 1% OV hasta 20.000 UVT (se incrementa 30% si no se liquida la sanción)</p>	

Fuente: Estudio Comparado sobre la situación actual de las legislaciones de precios de transferencia en Latinoamérica. Aspectos Legales y Administrativo. Isaác Gonzalo Arias Esteban. Publicado en Noviembre de 2011.

10. MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN

A fin de ofrecen mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, enfocar mejor los recursos de la administración tributaria en sectores específicos y reducir el costo de cumplimiento a los contribuyentes; muchos países han implementado regímenes simplificados. Estas medidas se han convertido en una forma rápida y eficiente para control los precios de transferencia.

De los veinte países analizados, 5 de ellos, con independencia del nivel de experiencia en la implementación de la legislación de precios de transferencia, afirman tener contemplado en su legislación y en práctica algún tipo de medida simplificada. Estos son: Brasil, Colombia, Ecuador, México y Uruguay. En el caso de este último país, su legislación⁶ faculta al Poder Ejecutivo a establecer con carácter general regímenes especiales de utilidad, pero aún no se ha reglamentado nada al respecto⁷.

Entre las medidas de simplificación más comunes, se encuentran, las que establecen márgenes fijos para sectores económicos, simplificaciones en cuanto al tipo de interés, exoneraciones en cuanto a transacciones pequeñas y/o pequeñas empresas, métodos simplificados de precios de transferencia, exenciones en cuanto a requerimientos de suministro de informaciones y exenciones a las reglas de precios de transferencia. La siguiente tabla muestra la situación de estas medidas en los países de la región:

Medida	Cantidad	Países
Exención régimen precios de transferencia	3	Brasil, Colombia y México
Exención de documentación comprobatoria	3	Colombia, México y Ecuador
“Safe harborus” métodos	3	México y Brasil
“Safe harbours” tipo de interés	2	Brasil y Bolivia

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

⁶ Artículo 44 del Cap. VII del Título 4 del TO 1996.

⁷ La Ley No. 253 de noviembre de 2012 recién aprobada en República Dominicana, habilita la posibilidad a la Administración Tributaria a establecer Regímenes de Protección a determinados sectores o actividades económicas.

En cuanto a la primera medida, Exención al régimen precios de transferencia, en los países en que está disponible, el alcance de la misma aplica a pequeñas y medianas empresas (PyMEs). Para definir el concepto de PyMEs, usualmente los países fijan un umbral máximo en base a ingresos brutos o patrimonio, del cual toda vez que los contribuyentes se encuentren por debajo no estarían sujetos a las regulaciones establecidas en la normativa en cada país. A continuación se muestra el alcance de estas medidas:

País	Detalle de medida	Beneficiarios	Año de introducción
Brasil ⁸	Exención	Contribuyentes que declaren el precio a un valor de 90% del mercado nacional.	1997
Colombia ⁹	Exención a PyMEs	Contribuyentes que no superen 100.000 UVT de Patrimonio Bruto o 61.000 UVT de Ventas Brutas.	2004
México	Exención a PyMEs	Personas cuyos ingresos por actividades empresariales e intereses no excedan 2 en millones de pesos.	2002

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

La Exención de documentación comprobatoria, exige al contribuyente de la obligación de realizar estudios para la valoración de precios de transferencia y de cualquier otro tipo de documentación relacionada. El detalle de beneficios por país se desglosa en la siguiente tabla:

⁸ Exención del control de Precios de transferencia cuando se practica el precio a un valor de 90% del mercado nacional.

⁹ Contribuyentes que no superen 100.000 UVT de Patrimonio Bruto o 61.000 UVT de Ventas Brutas no son sujetos pasivos del régimen de PT

País	Detalle de medida	Beneficiarios ^{1/}	Año de introducción
Colombia	Exención documentación pequeñas operaciones	Tipos de operación que no superen 10,000 UVT	2004
Ecuador	Exención documentación por impuesto causado	Personas o empresas con TET ^{2/} superior a 3%	2009
México ^{3/}	Exención documentación PyMEs	<ul style="list-style-type: none"> - Personas cuyos ingresos en el ejercicio anterior no excedan MEX \$ 13,000,000. - Empresas con ingresos por actividades empresariales no excedan a MEX \$13,000,000; e ingresos por servicios profesionales no excedan MEX \$ 3,000,000 	2002 y 2012

1/ La exoneración en todos casos no aplica si la operación se ha llevado a cabo con domiciliados en Paraísos Fiscales. En el caso de Ecuador esta no aplica a empresas que mantengan un contrato de explotación con el Estado.

2/ Impuesto causado sobre total de los ingresos gravables

3/ El 12 de Noviembre de 2012 fue promulgada esta misma exención para las operaciones con partes relacionadas nacionales en México.

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Los países que utilizan “Safe Harbours” en la región (México y Brasil), estiman márgenes a partir de parámetros como indicadores de rentabilidad para la industria. En México, el “safe harbour” está destinado exclusivamente a las empresas que se dedican a la operación de maquilas¹⁰ y consiste en que estos contribuyentes determinaran su utilidad fiscal en base a ratios predefinidos en base al total de activos o en base al total de costos y gastos, cualquiera de estos resultara mayor.

Técnicamente el “safe harbour” es la aplicación del Método del Margen Neto Transaccional, utilizando como indicadores del nivel de rentabilidad el margen operativo y el retorno sobre activos. Las

¹⁰ Las maquilas se refiere a empresas de producción de bienes manufacturados para la exportación.

empresas que llevan a cabo operaciones de maquila que opten por esta medida, quedan exentas de la obligación de obtener y conservar la evidencia documental de precios de transferencia. No obstante, deberán presentar ante las autoridades fiscales un escrito en el que manifiesten que la utilidad fiscal del ejercicio, representó al menos la cantidad mayor que resulte de aplicar el “safe harbour”, a más tardar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En el capítulo III inciso B, se desarrolló este sistema en mayor detalle.

En el caso de Brasil, las medidas de simplificación están vigentes desde 1997 y se construyen a partir de márgenes pre-determinados partiendo de los métodos de precios de transferencia: el Método de Reventa y Método de Costo Adicionado. El margen asignado depende de si el sujeto pasivo es un exportador o importador. Cabe resaltar que todo el sistema de precios de transferencia de Brasil es determinado en base a márgenes fijos y rentas presuntas. A continuación se detalla el alcance de estas medidas:

País	Método	Margen o precio de “safe harbour”
Brasil	RPM/ Método de Reventa	Márgenes fijos: Importación: 40%; 30% y 20% Exportación: 15% y 30%
	CPM/ Método de Costo Adicionado	Márgenes fijos: Importación: 20% - Exportación: 15% y 30%
México	TNMM/ Margen Neto Transaccional	6.9% sobre el valor total de los activos o 6.5% sobre el monto total de los costos y gastos.

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En el caso de Brasil, otros de los tratamientos otorgados a las operaciones internacionales son los que se presentan en la siguiente tabla:

Exportación a sujetos vinculados				
Operación	Condición		Consecuencia	Soporte
Ganancia Neta de las exportaciones con parte vinculada	Porcentaje	Base del calculo	Demostrar cumplimiento de Precios de Transferencia	Documentos que demuestren la transacción
	Al menos 5%*	Sobre las ventas de exportación para obtener la ganancia neta		
*Este cálculo se realiza en base al promedio anual del año actual y dos años anteriores.				
Persona jurídicas				
Operación	Condición		Consecuencia	Soporte
Ganancia líquida de las exportaciones (Un año calendario)	Porcentaje	Base del calculo	Demostrar cumplimiento de Precios de Transferencia	Documentos que demuestren la transacción
	No exceda el 5%	Sobre las ganancias líquidas del mismo periodo		

Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En Ecuador y México los contribuyentes a los cuales les sea aplicable uno de los regímenes simplificados y estén adheridos al mismo, se les exime de la obligación de remisión de información de precios de transferencia. En el caso específico de Ecuador, no cumplen con la presentación de deberes formales como lo es el Informe o Anexo de precios de transferencia y en México, los contribuyentes quedan exentos de la obligación de realizar un análisis de precios de transferencia para las operaciones sujetas a al régimen de simplificación.

“Safe harbours” tipo de interés. Como medida simplificada, en la legislación de algunos países se establece el tipo de interés que cumple con el principio de libre competencia o de mercado, que debe ser utilizado en las transacciones de financiamiento con partes relacionadas del exterior, como es el caso de Brasil, la tasa de interés a ser considerada es la “London Interbank Offered Rate – LIBOR”, para depósitos en dólares dos Estados Unidos de América con plazo de seis meses, incrementada por un margen porcentual, cualquier monto adicional será considerado como monto en exceso.

Bolivia, al no tener vigente normativas de precios de transferencia, establece que no serán deducibles los intereses pagados por los capitales invertidos en préstamo a la empresa por los dueños o socios de la misma, en la porción que dichos intereses excedan el valor de la Tasa Libor más 3% en operaciones con el exterior y, en operaciones locales. A continuación se citan otras disposiciones sobre tipos de interés:

País	Detalle de medida
Costa Rica	La única restricción en cuanto a deducibilidad del gasto por intereses, se refiere a que la tasa no puede ser mayor a las usuales de mercado, y como referencia se utiliza las tasas registradas en el Banco Central.
Ecuador	La legislación establece una tasa máxima referencial fijada por el Banco Central que no puede ser sobrepasada.
El Salvador	Se consideran gastos no deducibles, los intereses pagados cuando los mismos excedan de aplicar al monto de la deuda el porcentaje de interés activo del Banco Central de Reserva más cuatro puntos adicionales.
Paraguay	En ningún caso dichos préstamos o colocaciones, podrán devengar intereses a tasas menores que las tasas medias pasivas nominales correspondientes a depósitos a plazo fijo a nivel bancario, para periodos iguales vigentes en el mes anterior en que se concrete la operación.

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

11. ASPECTOS ADMINISTRATIVOS

a. Auditoría

Los avances para la región de América Latina y Caribe no sólo se observan en la implementación de legislación, sino también en cuanto a las prácticas de auditorías y control. Son 10 las administraciones tributarias que han iniciado procedimientos de fiscalización en materia de precios de transferencia.

De la experiencia recabada por varias administraciones tributarias, se ha podido verificar que los procedimientos de auditorías no son exclusivos para los países con normativas amplias y completas, sino también para países que en su normativa solo disponen de principios básicos, como es el caso de Costa Rica. En la tabla siguiente se observa cuáles de las administraciones tributarias de los países de América Latina han iniciado procedimientos en la materia al mes de noviembre de 2012:

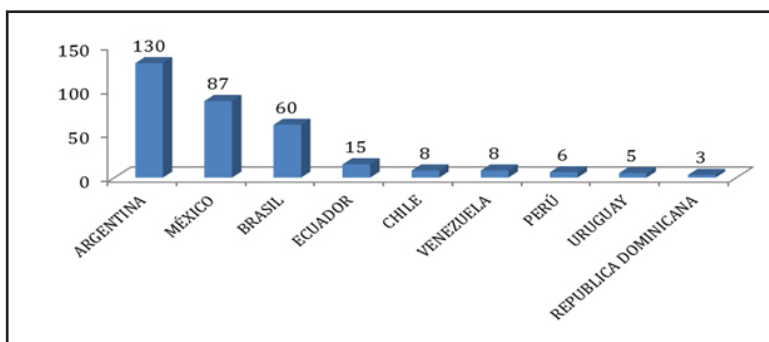
Países con normas generales de precios de transferencia	Países que han iniciado procedimientos de fiscalización de precios de transferencia
Argentina	Si
Brasil	Si
Chile	No
Colombia	Si
Ecuador	Si
El Salvador	No
Guatemala	No
Honduras	No
México	Si
Panamá	No
Perú	Si
República Dominicana	Si
Uruguay	Si
Venezuela	Si
Bolivia	No
Costa Rica	Si

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En la medida que la práctica de precios de transferencia avanza, las administraciones tributarias incrementan sus controles al respecto,

es por ello que a la fecha del presente trabajo el 64% de las administraciones tributarias de los países que tiene normas generales de precios de transferencia, para llevar a cabo sus procedimientos de revisión y control, evalúan datos estadísticos y el comportamiento recaudatorio de los contribuyentes que realizan transacciones con partes vinculadas.

Adicionalmente se han verificado los casos de fiscalización o determinaciones tributarias sobre precios de transferencia que se encuentran en ejecución en un año calendario. En el gráfico siguiente se presentan los siguientes datos correspondientes al año 2011, en una selección de países de América Latina:



Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Como se puede observar, administraciones tributarias de países como Argentina, México y Brasil, que a lo largo de los años han recabado buena experiencia en materia de precios de transferencia, alcanzan un mayor número de procesos de control en la región.

Respecto del tiempo promedio que lleva realizar las auditorías en cada una de las administraciones tributarias de los países diagnosticados y de la existencia de una instancia administrativa para realizar una revisión posterior de la auditoría, el tiempo que en promedio lleva realizar una auditoría de precios de transferencia varía entre 4, 9, 12 y 24 meses.

País	Tiempo
Argentina	24 meses
Chile	12 meses
Costa Rica	4 meses
Ecuador	12 meses
México	24 meses
Perú	4 meses
Uruguay	9 meses
Venezuela	24 meses

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En cuanto a la prescripción del plazo para llevar a cabo acciones vinculadas al control de la manipulación abusiva de los precios de transferencia, en su gran mayoría las normativas de los países de América Latina y del Caribe establecen plazos de entre 3 y 5 años para la misma. Existen tan solo dos casos que no se ajustan a los criterios identificados en la región objeto del estudio. En Colombia el período de prescripción es de 2 años y en Honduras no se considera prescripción.

La mayoría de las administraciones tributarias de los países objeto del presente estudio enfrentan a diario varios problemas para realizar fiscalizaciones sobre precios de transferencia. Al respecto, se analizaron las principales barreras y como resultado se definió el acceso a información como el principal obstáculo para el efectivo control de los precios de transferencia. En la Tabla a continuación se presentan las principales barreras identificadas:

Identificar operaciones comparables.
Carencia de información sobre las operaciones realizadas con partes relacionadas.
Identificar y obtener información del exterior.
Identificar y determinar comparables.
Probar vinculación con partes relacionadas, cuando esta no ha sido declarada.
Acceder a la información del contribuyente.
Carencia de bases de datos locales, de empresas nacionales o regionales que muestren su información.
Carencia de información relativa a empresas que conforman grupos multinacionales.
Carencia de una red más amplia de instrumentos para el intercambio de información tributaria.
Carencia de información para realizar análisis de comparabilidad.
Carencia de bases de precios comparables.
Carencia de normas que obliguen a difundir y confeccionar con claridad (transparencia) la contabilidad de los contribuyentes.
Información presentada en otros idiomas distintos al oficial adoptado por un país.
Disponibilidad de recursos humanos especializados.

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

De lo anterior se desprende que un componente importante para el control de precios de transferencia por parte de las administraciones tributarias radica en los desarrollos tecnológicos.

b. Áreas de riesgo

Los principales sectores económicos que presentan riesgos de manipulación abusiva de precios de transferencia de acuerdo a la información brindada por las administraciones tributarias consultadas a efectos del diagnóstico de administraciones tributarias realizado por el CIAT, CAPTAC-DR y el BID para los países de América Latina y del presente trabajo, son los siguientes (Nº 1: más importante. Nº 6: menos importante):

1. Farmacéutico
2. Industria manufacturera
3. Agrícola (cereales – flores – ganado – otros)

4. Minero
5. Petrolero
6. Automotriz

También se identificaron otros sectores que no fueron tan recurrentes en el diagnóstico realizado a las administraciones tributarias; pero que presentan riesgos de precios de transferencia y consecuentemente representan una importancia significativa:

1. Distribución y comercio
2. Fabricación de enseres de limpieza y aseo
3. Financiero
4. Hotelero
5. Pesca
6. Transporte y telecomunicaciones

Se analizó también la concentración que dedican en los procesos de control las administraciones tributarias de América Latina y algunas del Caribe a los sectores económicos con riesgos de precios de transferencia. En otras palabras, la pregunta fue ¿Qué proporción del total de los procesos de control llevados a cabo, se concentran en un sector específico de la economía?. Al respecto, los sectores que mayor concentración han demostrado, con más de un 40% de los procesos de control destinados a cada uno de estos sectores, son los siguientes (Nº 1, mayor concentración):

1. Farmacéutico
2. Hotelero
3. Industria alimenticia

Los sectores con menor concentración; es decir, menor a un 15% son los siguientes:

1. Minero
2. Financiero
3. Industria automotriz
4. Transporte
5. Pesca
6. Servicios

Los sectores de la economía presentan un riesgo diferente para precios de transferencia en función de la relevancia de las actividades en cada uno de los países; por ello es posible que existan diferencias en las concentraciones diagnosticadas al momento de analizar cada país de manera individual. Sin embargo, se pueden observar sectores

que son relevantes en la mayoría de los países analizados, ello en virtud de la existencia de empresas multinacionales que realizan actividades similares en diferentes países. Esta es una de las razones fundamentales de las normas prácticas para el control de los precios de transferencia.

c. Oficina de precio de transferencia

Las administraciones tributarias de Latinoamérica y el Caribe varían significativamente en cuanto a su estructura. Uno de los elementos más importantes que determinan el éxito del trabajo realizado por las administraciones tributarias pasa por el recurso humano que forma parte de esa estructura. En este sentido, el presente trabajo busca conocer la situación del recurso humano en el ámbito del control de los precios de transferencia en las administraciones tributarias de los países de América Latina y el Caribe. Al respecto, se ha observado que existen importantes diferencias que van desde la estructura y conformación de los equipos, hasta los mecanismos de capacitación, reclutamiento y remuneración.

La mayoría de las administraciones objeto del estudio, cuentan con departamentos, áreas o equipos especializados en tributación internacional. El 75% de las administraciones analizadas de América Latina y una selección de países del Caribe cuentan con equipos especializados en temas de tributación internacional; tan solo el 25% restante de las administraciones (cinco) no cuentan con estos equipos. Es importante señalar que el tema de precios de transferencia se ha desarrollado de manera dispar en la región. En otras palabras, existen administraciones tributarias con muchos años de experiencia que cuentan con equipos especializados y en el otro extremo, otras que están considerando su creación o incorporación.

En conclusión, es posible mencionar que en la Región, mayoritariamente las administraciones tributarias, si cuentan con una dependencia especializada en temas internacionales y en particular, de precios de transferencia. En la tabla a continuación se listan las dependencias existentes en los países analizados.

La mayoría de las administraciones tributarias bajo análisis presentan estructuras organizacionales descentralizadas; es decir, cuentan con oficinas centrales y dependencias o delegaciones regionales o zonales que atienden las diferentes tareas de la administración tributaria¹¹. Dentro de estas estructuras organizacionales se encuentran las

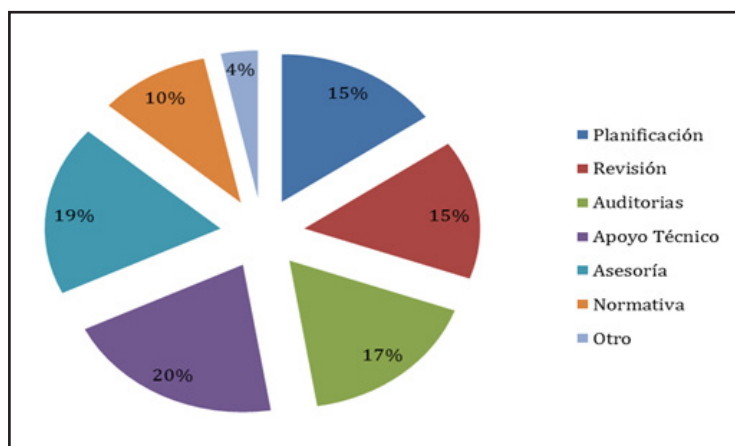
11 "Estado de las Administraciones Tributarias de América Latina: 2006-2010. CIAT-BID-CAPTAC-DR". Sección Aspectos Institucionales" <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciadata/administraciontributaria.html>

unidades especializadas en temas tributarios internacionales. Cada estructura organizacional presenta diferentes esquemas de atención a estos asuntos internacionales que van desde la descentralización de los equipos de tributación internacional, como es el caso del Ecuador, o la centralización del trabajo de estos equipos en las oficinas principales de la administración, como es el caso de México.

Aunque con nombres diferentes o denominaciones distintas, tal como es posible verificar en la tabla anteriormente señalada, las administraciones tributarias, en su mayoría cuentan con un área, departamento, unidad, gerencia o división que se encarga de temas internacionales y/o de precios de transferencia. A efectos de profundizar sobre estas unidades se analizaron varios aspectos de administraciones tributarias de 20 países de América Latina y el Caribe: funciones de planificación, de revisión, de auditoría, de apoyo técnico, de asesoría, normativas, entre otros.

Comúnmente, las unidades de precios de transferencia realizan funciones de auditorías, apoyo técnico y asesoría.

En la gráfica a continuación se puede ver en qué proporción las diferentes funciones son asumidas por las unidades de precios de transferencia en las administraciones tributarias.



Fuente: Estudio sobre "El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe". CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

En México la dependencia de precios de transferencia se dedica también por ejemplo al tema de Acuerdos de Precios Anticipados (APAs) y Acuerdos Multilaterales Anticipados de Precios (MAPAs).

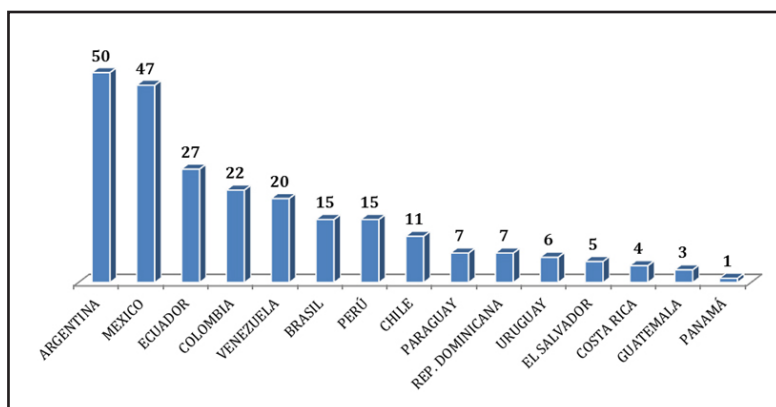
El éxito en el desarrollo del control sobre los precios de transferencia esta dado, entre otros aspectos, por la estructura organizacional y en particular por las características del personal. En este sentido, la investigación buscó averiguar sobre los planes de capacitación que reciben los funcionarios de las unidades de precios de transferencia.

Se ha identificado que tan solo un 30%, de las administraciones tributarias de América Latina y un grupo del Caribe, si cuentan en sus administraciones tributarias con planes de capacitación especiales para el equipo a cargo de precios de transferencia.

En algunos países de la Región, aun cuando no cuenten con un plan de capacitación para los funcionarios de precios de transferencia, se realizan esfuerzos por brindar charlas, cursos, talleres, etc. relativos a la materia. La ejecución de estas actividades, incluido los planes, se desarrollan principalmente cada uno o dos años; y unos pocos países los realizan cada tres o seis años. El dinamismo en los procesos de capacitación que se observa en las administraciones tributarias carece de la agilidad que presentan las grandes empresas y contribuyentes en general. Los planes de capacitación deben ajustarse a la velocidad con que evolucionan y se desarrollan los negocios y el accionar de los contribuyentes frente a los precios de transferencia.

Las capacitaciones brindadas a los funcionarios que integran las unidades de precios de transferencia de las administraciones tributarias analizadas son en un 34% de tipo internacional, en un 29% nacional, en un 29% interna –dentro de la misma administración tributaria- y en un 8% se brinda a través de internet u on-line. Las capacitaciones referidas contemplan la atención a talleres, charlas, cursos y/o seminarios impartidos tanto desde el sector privado como público.

A continuación, se investigó también sobre el número de funcionarios con que cuentan las unidades de precios de transferencia. En la siguiente gráfica se puede observar la distribución de funcionarios con los que cada administración tributaria cuenta para atender estos asuntos.



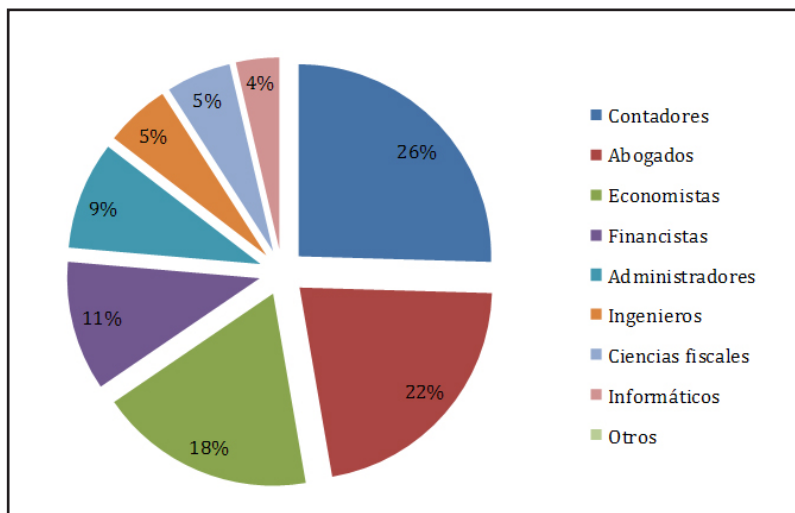
Argentina: de los 50 funcionarios reportados, 10 se desempeñan en tareas de Intercambio de Información.

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Adicionalmente, a modo complementario con los datos que muestra el gráfico anterior, resulta importante conocer la composición de esos equipos, es decir, averiguar qué perfil tienen sus integrantes. Esta información podría ser de interés para las administraciones tributarias que se están iniciando en la materia y que se encuentran diseñando o rediseñando sus estrategias de recursos humanos a efectos de estructurar equipos multidisciplinarios capaces de brindar resultados óptimos en sus procesos de control.

La conformación de equipos multidisciplinarios constituye un factor importante para alcanzar el éxito en el control de los precios de transferencia. De acuerdo a la información proporcionada por los veinte países estudiados, el 65% de ellos cuentan con equipos multidisciplinarios que conforman las unidades de precios de transferencia, mientras que el 35% restante no dispone de este tipo de equipos. Hay administraciones tributarias que se apoyan en expertos e informes técnicos de otras organizaciones del Estado, lo cual es una alternativa válida para suplir la falta de un equipo multidisciplinario.

En la siguiente gráfica se pueden ver los perfiles y la proporción de recurrencia que cada uno de ellos tienen en la conformación de los equipos de precios de transferencia en las distintas administraciones tributarias. Perfiles como el de contador, abogado y economista son los más recurrentes en las unidades de precios de transferencia.



Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

d. Acuerdos previos de precios

Los Acuerdos de Precios Anticipados (APAs) son una medida de resoluciones de disputas y simplificación llevadas a la práctica por las administraciones tributarias en base a provisiones en los convenios o en sus legislaciones internas. La definición de APA concebido en los CDI, posibilita a dos o más estados contratantes discutir y establecer mecanismos para evitar la doble imposición. Cuando los APAs son suscritos entre dos países son considerados bilaterales, al intervenir más de dos países se consideran multilaterales. Por otro lado, cuando mediante legislación interna se posibilita la solicitud de APAs entre el contribuyente y la administración tributaria local, estaríamos ante un acuerdo unilateral.

Un APA unilateral puede definirse como un contrato suscrito entre un contribuyente y la autoridad tributaria, con el propósito de convenir, con anterioridad a la realización de transacciones entre partes relacionadas, los criterios para la valoración de tales operaciones. En especial, en lo referente a métodos de estimación de los precios o márgenes de mercado, ajustes de corrección, determinación de empresas y transacciones comparables, bienes o servicios sujetos a la metodología de precios de transferencia y demás elementos de análisis; de manera que a las dos partes les permita tener certeza

sobre el cumplimiento del principio de plena competencia. Los APAs unilaterales han tomado gran importancia en los últimos años por la facilidad administrativa que proporcionan y la mayor rapidez para ser formalizados, en comparación con los bilaterales y los multilaterales, y por supuesto, su menor costo de tramitación.

En general, entre las bondades de los APAs, pueden citarse las siguientes:

1. Reducen los costos de cumplimiento de los regímenes de precios de transferencia, tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias. Un APA puede evitarle a los contribuyentes y a las administraciones fiscales costos y tiempos de auditorías, así como litigios;
2. Ofrecen mayor seguridad jurídica al contribuyente; de acuerdo a las guías de la OCDE, los APA pueden ayudar a los contribuyentes a eliminar la incertidumbre al aumentar la seguridad del tratamiento fiscal para transacciones internacionales. Debido a esto, un contribuyente puede estar en una mejor posición para predecir sus pasivos fiscales, permitiendo de esta manera un ambiente fiscal favorable a la inversión;
3. Permiten a la administración tributaria enfocar recursos a otros contribuyentes o áreas de riesgo.

Dada las ventajas de los APAs, los países analizados tienen como visión hacer buen uso de estos. Prueba de ello es que nueve de los países analizados contemplan en su normativa interna la posibilidad de una negociación de este tipo de instrumento.

Varios países de la región han optado principalmente por incluir los APAs unilaterales en sus legislaciones. Un caso que resalta en el análisis es República Dominicana, en donde la ley interna define APAs sectoriales. Bajo este esquema los contribuyentes del sector y la administración tributaria acordarán los precios, márgenes o monto de las contraprestaciones que cumplan con el principio de libre competencia. No permite la legislación de este país que un contribuyente celebre acuerdos con la autoridad fiscal, a menos que sea por intermedio de la Asociación que represente al sector y en conjunto con los demás miembros¹².

Existe dentro de la Ley ¹³ Brasileña la posibilidad de que los contribuyentes soliciten al Ministerio de Hacienda modificaciones en los márgenes fijos. Esta petición debe hacerse bajo circunstancias

¹² Artículo 281 del Código Tributario Dominicano, Párrafo II y IV.

¹³ Ley 9.430 de 1996 (modificada por la Ley N° 9.959 y N° 2.000 las 12.715 del 17 de septiembre de 2.012). Artículo 20 y 21.

justificadas que se podrán demostrar por medio de publicaciones técnica, investigaciones o informes. La Secretaría de Hacienda del Ministerio podrá descalificar el acto, toda vez que considere de mala reputación o inconsistente la información presentada por los contribuyentes. También prevé esta Ley que el cambio de los márgenes podrá ser de oficio, tal y como se publicó el 17 de septiembre de 2012.

Cabe mencionar que los países que tienen regulaciones internas sobre APAs bilaterales y multilaterales son aquellos en los cuales alguno de sus CDIs suscritos incluyen cláusulas sobre APA's, siendo de este el caso de México y Ecuador.

En cuanto al plazo de vigencia del APA, este varía entre países, oscilando entre 18 y 60 meses. En la siguiente tabla se observa el tiempo de vigencia de acuerdo a la legislación de cada país.

Una vez expirado el plazo de vigencia del APA, en algunos países, el contribuyente puede solicitar la extensión del mismo, este es el caso de Ecuador, México, República Dominicana y Venezuela¹⁴ en donde la regulación prevé la extensión de un APA por un periodo adicional. El periodo de tiempo por el cual es permitido ampliar el APA es de 36 meses en México y República Dominicana y de 36 meses o más en Ecuador. Para algunos de estos países se da la posibilidad de que una vez expire el tiempo de vigencia, el mismo sigue vigente hasta que uno nuevo sea aprobado¹⁵.

La negociación de un APA en la gran mayoría de los casos y de acuerdo a experiencias de los países, suele ser larga. Ello es así por muchas razones, como por ejemplo la necesidad de recolectar información detallada que permita analizar los documentos históricos del contribuyente, de las empresas comparables y de las transacciones. Se estudia de manera conjunta (contribuyente-fisco) la viabilidad de tramitar el acuerdo, el alcance del mismo, las metodologías a emplear y la documentación requerida por la administración tributaria. Aunque es deseado, no todos los países establecen lineamientos específicos en su normativa interna que guíen todo el proceso. Tan solo en la normativa de 6 países se especifica el procedimiento a seguir para la solicitud de un APA. Estos son; Colombia, Guatemala, México, Perú, Venezuela y Chile, en este último, introducido en legislación de fecha 27 de septiembre de 2012.

14 Artículo 165 de la Ley del ISR. "Los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia se aplicarán al ejercicio fiscal en curso a la fecha de su suscripción y durante los tres (3) ejercicios fiscales posteriores. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional en el que la República sea parte".

15 i.e. República Dominicana

De acuerdo a legislación de estos países, los contribuyente deben presentar a la administración tributaria su propuesta de APA, la cual debe estar fundamentada por un estudio de precios de transferencia u otra documentación que sustente que la valoración de la transacción o las transacciones con sus relacionados se hayan pactado bajo los lineamientos de precios de transferencia de acuerdo con la legislación al respecto. Generalmente la solicitud debe ir acompañada, aunque no limitativo, por las informaciones siguientes:

1. Información general del contribuyente y de la empresa relacionada;
2. Descripción del contenido del acuerdo que se pretende formular, relacionando cada uno de los tipos de operación que serán cubiertos;
3. Descripción y justificación de los supuestos fundamentales del acuerdo (por ejemplo, condiciones económicas, cuota y condiciones del mercado, volumen de ventas y precio de venta final, tasa de cambio y tasa de interés);
4. Explicación detallada de la metodología de precios de transferencia propuesta especificándose para el periodo corriente y los periodos que tendrá vigencia el acuerdo, el método de valoración más apropiado, la selección de empresas o transacciones comparables, los ajustes a los comparables seleccionados, la fijación del precio o margen o rango de estos, o monto de contraprestación;
5. Información genérica respecto de este tipo de acuerdos, convenios o propuestas de valoración aprobadas o en trámite ante administraciones tributarias de otros estados;
6. Identificación genérica de otros tipos de operación realizados entre las entidades vinculadas o partes relacionadas que no serán cobijados por el acuerdo;
7. Hipótesis de base o supuestos críticos sobre los que se formula la propuesta.

Otros aspectos administrativos con relación a los APAs hacen referencia al plazo en que las administraciones tributarias deben dar respuesta a las solicitudes de APAs. De acuerdo a las normativas de los países este tiempo oscila en entre 3 y 24 meses.

La preparación de un acuerdo es técnicamente compleja, requiere tiempo y esfuerzo por parte del contribuyente y la administración tributaria. Además, cuando los APAs son bilaterales o multilaterales se involucran administraciones tributarias en el extranjero, por lo cual para su negociación se incurriría en costos adicionales. En este tenor, las administraciones tributarias pudieran requerir a los contribuyentes un pago para cubrir los gastos derivados de este procedimiento. Actualmente sólo en México y Venezuela está establecido el pago correspondiente para tramitar un APA. En el caso particular de México, el importe requerido es de 905 pesos (aproximadamente USD 90 según cotización del mes de octubre de 2012). En Venezuela aún no está definido el monto que debe pagar el contribuyente.

Un reto importante para las administraciones tributarias en cuanto a los APAs se refiere a la disponibilidad de personal cualificado para su manejo. No obstante, muy pocas administraciones tributarias en la región cuentan con un equipo dedicado exclusivamente a atender acuerdos de precios anticipados. Tan solo Colombia, México y Uruguay cuentan con un equipo dedicado al control y administración de los mismos.

Asimismo, de acuerdo a la investigación llevada a cabo entre los países bajo análisis, a Octubre de 2012, solo México y Uruguay tienen APAs suscritos. Uruguay suscribió su primer APA en 2012. Por su parte México tiene una larga trayectoria en la negociación de APAs, ostentando a la fecha un total de 291. El 43% de estos APAs (126 APAs) han sido acordados con la Industria manufacturera.

e. Situación de los tribunales

A continuación se presentan el número de casos sobre precios de transferencia que los países analizados tienen en disputa ante los tribunales de justicia:

País	Números de casos
Argentina	29
Costa Rica	3
Ecuador	22
México	80
República Dominicana	22

Fuente: Estudio sobre “El Control de la manipulación de los precios de transferencia en países de América Latina y El Caribe”. CIAT, GIZ, BMZ e ITC. Publicado en diciembre de 2012.

Asimismo, de un total de 20 países analizados, el 40% poseen tribunales especializados, el 25% no poseen y el 35% no proporcionó información al respecto.

A continuación se detallan los países que tienen tribunales especializados en temas tributarios:

- Argentina
- Chile
- Colombia
- Ecuador (judicial)
- Guatemala
- México
- Perú
- República Dominicana
- Panamá (administrativo)

En Brasil no hay tribunales de justicia especializados en temas tributarios. Sin embargo, las principales jurisprudencias se originan en un tribunal administrativo mixto, compuesto por representantes de los contribuyentes y la Hacienda, llamado: CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF).

Si bien es importante contar con tribunales especializados en temas tributarios; es también muy importante que estos tengan conocimientos sobre precios de transferencia. Al respecto, a través del análisis realizado, se evidenció que de los países que cuentan con tribunales especializados, solo pocos de ellos tienen conocimientos sólidos sobre temas de precios de transferencia. En términos de porcentaje, del 40% de los países que cuentan con tribunales especializados, solo el 35% ha adquirido conocimientos en la materia. Si nos referimos a las acciones de intercambio de conocimientos y capacitación entre las administraciones tributarias y tribunales especializados, este último porcentaje disminuye a un 25%.

12. CONCLUSIONES

1. Existe un alto interés en la materia de precios de transferencia por parte las administraciones tributarias de América Latina. De los veinte países de la región, catorce tiene normas para prevenir la manipulación abusiva de los precios de transferencia. Asimismo, Nicaragua y Paraguay se encuentran trabajando en proyectos para introducir la normativa en precios de transferencia. Lo que nos lleva a concluir que un aproximado de 85% de los países de América Latina le ha dado importancia y se encuentra trabajando en el desarrollo a esta medida de control fiscal.

2. De la Región del Caribe, Trinidad y Tobago se encuentra trabajando en una regulación para el régimen de precios de transferencia y Jamaica prevé en su legislación el principio de plena competencia, de acuerdo a lo establecido en su Código.
3. Cerca de un 90% de países con normativa en precios de transferencia, ha adoptado total o parcialmente los criterios OCDE.
4. Más de 80 % de los países con normativa de precios de transferencia han establecido que deben regularse todas las transacciones con partes vinculadas. No obstante, al precisar en la norma el criterio de vinculación, es posible reducir el número de contribuyentes sujetos a la misma y brindar más precisión al momento de orientar el control de las operaciones entre partes vinculadas.
5. Es necesario establecer de forma expresa cuales son las transacciones alcanzadas, los criterios de vinculación, las obligaciones de los contribuyentes y las sanciones que se aplicaran en el ámbito de los precios de transferencia.
6. Más del 70% de los países con normativa de precios de transferencia cuentan con penalidades específicas para esta materia.
7. Más del 80% de los países que han establecido métodos para la valoración de precios de transferencia han establecido algún criterio de jerarquía para la utilización de estos en cuanto a la evaluación de las transacciones entre partes vinculadas.
8. De los métodos establecidos para la valoración de los precios de transferencia, el margen neto transaccional es el método más empleado. Esto sin dejar de lado que se puedan dar casos donde se observen mayormente métodos desarrollados por el propio país, como por ejemplo, los implementados por Brasil, Argentina y República Dominicana.
9. Al determinar la comparabilidad entre bienes, servicios, transacciones o empresas y los ajustes para aumentar la misma, los ajustes a los inventarios y las reclasificaciones contables son en mayor proporción los practicados por los contribuyentes. Dado que su uso es cada vez más frecuente y es el responsable de un número relevante de diferencias con las administraciones tributarias, se hace imperante que se delimiten los respectivos criterios.

10. Más del 70% establece en la normativa que la carga de la prueba en precios de transferencia recaerá sobre los contribuyentes, de forma tal que son los que deberán inicialmente demostrar el principio de plena competencia.
11. Más del 70% de los países analizados en el presente estudio realizan estas inspecciones, con el objetivo de determinar e identificar las funciones, activos y riesgos que realmente son asumidos por los contribuyentes fiscalizados. Del mismo modo, son los países de Argentina, Brasil y México los que cuentan con mayor experiencia en los procesos de fiscalización en materia de precios de transferencia.
12. Más de un 60% de los países establecen, en sus normativas, la presentación de un informe de precios de transferencia. Por otra parte, más de un 70% ha establecido la presentación de una declaración informativa de precios de transferencia.
13. Más del 70% de los países observados establecen en su normativa la posibilidad de aplicar los rangos de mercado/intercuartil.
14. Es necesario que las administraciones tributarias cuenten con mayor información local o regional que permita una mejor utilización de comparables para análisis de precios de transferencia. La ausencia de adecuada información local o regional se convierte en una de las mayores trabas para la implementación efectiva de los precios de transferencia en la región.
15. Más de un 70% las administraciones tributarias observadas en el presente estudio cuentan con una dependencia especializada en temas internacionales y en particular, de precios de transferencia.
16. EL 50% de las administraciones tributarias de los países con normativa de precios de transferencia cuentan con normativa para los acuerdos anticipados. Tan solo un 25% de las administraciones tributarias de América Latina cuentan con experiencia en la aplicación de medidas simplificadas en materia de precios de transferencia.

MÉTODOS ESPECÍFICOS PARA EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Horacio Curien

Subdirector General

Subdirección General de Fiscalización, AFIP

(Argentina)

CONTENIDO: *Resumen. I. Introducción. II. Descripción de la situación verificada: 1. La maniobra de triangulación. 2. La no rentabilidad de las empresas del sector agro-exportador en años de precios y cosechas records. III. Estrategia de fiscalización. Aplicación del sexto método. IV. El desarrollo del concepto del “contribuyente global”:*
1. Contribuyente global: la fiscalidad integral del contribuyente. 2. Desarrollo de la administración tributaria desde la óptica de agencia única. 3. Expansión de la red de tratados de intercambio de información. V. Conclusión.

RESUMEN

Los grupos económicos concentrados han avanzado en este último siglo en un proceso de descentralización a los efectos de expandir su presencia territorial. En este sentido, nuestro país presenta una economía con fuerte presencia de los commodities, dando lugar esto a la posibilidad de que los grupos exportadores manipulen los precios de sus operaciones buscando planificar, en muchos casos nocivamente, su estructura tributaria.

En este marco se comienza a observar que los grandes grupos concentrados exportadores, principalmente vinculados al sector de granos, aceites y oleaginosas, hidrocarburos, minería y pesca desarrollan la maniobra de “triangulación”, que implica facturar los bienes a un destino pero enviar la mercadería a otro, utilizando para esto intermediarios (traders) radicados en jurisdicciones de baja o nula tributación o algún régimen impositivo preferencial (opacidad fiscal).

El objetivo de esta maniobra es atribuir arbitrariamente parte de la renta a un intermediario mediante la concertación artificial de operaciones a futuro entre el exportador local y el trader internacional para de esta manera reducir la carga impositiva en nuestro país.

A partir del estudio de esta situación AFIP detectó que estos sectores vinculados a la comercialización de bienes con cotización internacional conocida en un mercado transparente tenían un común denominador: las exportaciones estaban facturadas en su gran mayoría a intermediarios o traders y la mercadería nunca era destinada al domicilio de ese comprador internacional si no otro sujeto ubicado en otro país, y la operación es cobrada desde un país distinto.

En años de explosión de los precios de los commodities y records de cosechas la lógica indica que las utilidades contables e impositivas de los grandes grupos concentrados exportadores, principalmente vinculados al sector de granos, aceites y oleaginosas, deberían haber alcanzado su pico máximo; por el contrario, los niveles de utilidad impositiva e impuesto determinado se verificaron por debajo de la media declarando, inclusive, algunas empresas pérdidas impositivas.

Frente a esta situación la estrategia de fiscalización diseñada por la AFIP, consistió en verificar sus operaciones con empresas vinculadas, verificando la correspondiente aplicación del “sexto método”¹. Para ello fue necesario el conocimiento comercial del funcionamiento de las empresas y del mercado en el que operan, el relevamiento de documentación respaldatoria de las operaciones de las empresas argentinas y sucursales y/o vinculadas del exterior y la comparación de los precios de los commodities de los respectivos contratos con el precio de mercado. → La aplicación del “sexto método” o método a fecha de embarque es la herramienta para valorizar el precio de transferencia de las operaciones de commodities.

En definitiva lo que busca la aplicación de la norma es que el contribuyente no utilice, para la determinación de la base imponible del impuesto a las ganancias, el precio pactado con el trader internacional dado que presume que este no merece retribución alguna por ser un simple intermediarios sin sustancia que no agrega valor al producto ni efectúa esfuerzo alguno de comercialización, salvo prueba en contrario.

¹ Es de destacar que, al momento de su incorporación en el marco normativo de la República Argentina, este nuevo método no registraba antecedente alguno en la legislación de los demás países, convirtiéndose nuestro país en el pionero en su creación e implementación.

Con motivo de las fiscalizaciones efectuadas por la Administración, fundamentalmente desde el impulso dado desde el año 2009 en adelante, los montos de ajustes efectuados, montos conformados y montos en proceso de determinación de oficio se vieron incrementados notablemente.

Asimismo durante 2012 LA AFIP lanzó un amplio plan de fiscalización del sector cerealero y del sector minería a fin de verificar la aplicación del sexto método.

Como se mencionó anteriormente, la creciente globalización de las operaciones comerciales ha sido la excusa para que grandes grupos concentrados implementen “planificaciones fiscales nocivas” tendientes a evadir el pago de tributos.

Este comportamiento perjudicial, ha llevado a la AFIP a desarrollar el concepto de “Contribuyente Global”, el cual permite conocer la fiscalidad integral de los contribuyentes y grupos económicos concentrados, tanto a nivel local como internacional, y en relación también a los distintos tributos que impactan en la actividad del contribuyente.

El accionar coordinado e integral de la AFIP permite comprender la fiscalidad de los contribuyentes desde una óptica global. Es decir considerando la tributación a nivel de impuestos, derechos aduaneros y recursos de la seguridad social.

Esto se ha logrado debido a que desde las áreas centrales de la Administración, se ha impulsado un trabajo coordinado por parte de las distintas áreas operativas. Asimismo, la ampliación de la red de tratados de intercambio de información fue una de los elementos claves para avanzar en la fiscalidad integral de los contribuyentes ya que permite obtener datos relevantes en las fiscalizaciones respecto del comportamiento en el exterior de los mismos.

I. INTRODUCCIÓN

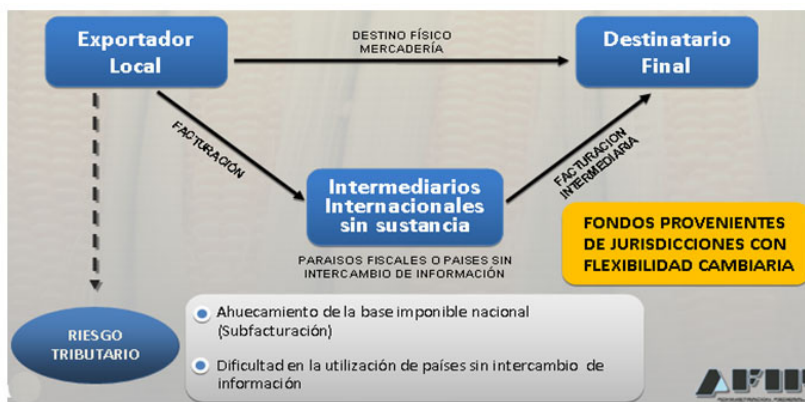
Los grupos económicos concentrados han avanzado en este último siglo en un proceso de descentralización a los efectos de expandir su presencia territorial. En este sentido, nuestro país presenta una economía con fuerte presencia de los commodities, dando lugar esto a la posibilidad de que los grupos exportadores manipulen los precios de sus operaciones buscando planificar, en muchos casos nocivamente, su estructura tributaria.

A partir del compromiso asumido por el Gobierno-en el marco del G20- en cuestiones vinculadas a la transparencia fiscal, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) inició una nueva etapa caracterizada por una actitud pro-activa a favor de la transparencia en las transacciones comerciales internacionales y en la fiscalidad integral de los contribuyentes, desarrollando el concepto de CONTRIBUYENTE GLOBAL a la hora de analizar las transacciones comerciales de los grupos concentrados.

II. DESCRIPCIÓN DE LA SITUACIÓN VERIFICADA

1. La maniobra de triangulación

La maniobra de “triangulación” desarrollada por las grandes grupos concentrados exportadores, principalmente vinculados al sector de granos, aceites y oleaginosas, hidrocarburos, minería y pesca, implica facturar los bienes a un destino pero enviar la mercadería a otro, utilizando para esto intermediarios (traders) radicados en jurisdicciones de baja o nula tributación o algún régimen impositivo preferencial (opacidad fiscal).



En la práctica, el exportador argentino concreta una venta de commodities con un cliente del exterior, por ejemplo venta de soja a un comprador Chino, y a ese destino envía la mercadería, pero la factura es emitida a un trader internacional radicado en una jurisdicción con opacidad fiscal.

A esto debemos sumarle los derechos a las exportaciones dejados de ingresar también por el ahucamiento de la base de cálculo de los mismos (el valor FOB de la operación).

El objetivo de esta maniobra es atribuir arbitrariamente parte de la renta a un intermediario mediante la concertación artificial de operaciones a futuro entre el exportador local y el trader internacional para de esta manera reducir la carga impositiva en nuestro país.

A continuación se esquematizan diversas situaciones detectadas durante el desarrollo del análisis:



A partir del estudio de esta situación AFIP detectó que estos sectores vinculados a la comercialización de bienes con cotización internacional conocida en un mercado transparente tenían un común denominador: las exportaciones estaban facturadas en su gran mayoría a intermediarios o traders y la mercadería nunca era destinada al domicilio de ese comprador internacional si no otro sujeto ubicado en otro país.

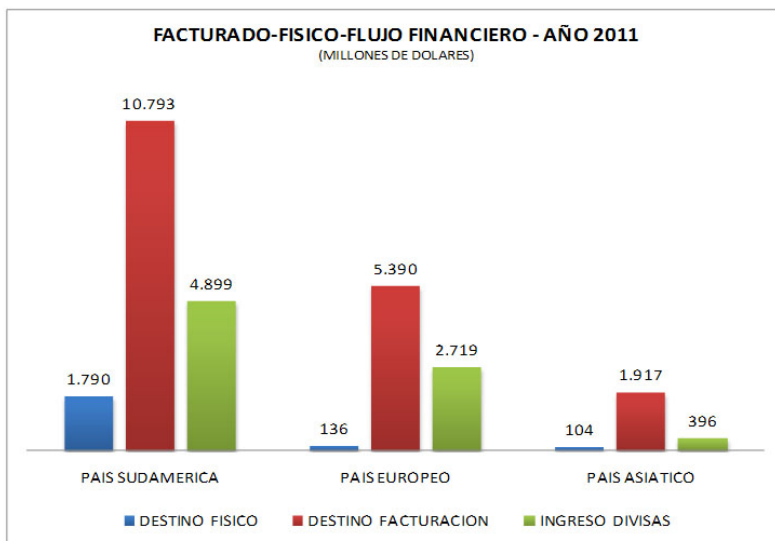
Además de lo mencionado, estos intermediarios y las operaciones se caracterizaban por:

- Carecer de “sustancia económica”: los intermediarios eran siempre simple revendedores, no agregaban valor al producto ni desarrollaba una tarea o “esfuerzo” de comercialización;
- Falta de “Transparencia”: los traders siempre estaban constituidos en jurisdicciones de baja o nula tributación o territorios con opacidad fiscal de los cuales el fisco nacional no podía obtener información alguna;
- Extensión de los plazos: entre la fecha de concertación de la operación y la del efectivo embarque se encontraron plazos muchos más amplios que los normales de mercado. En algunos casos, se fiscalizaron operaciones concertadas desde 180 a 500 días antes de la fecha de embarque y, en determinados casos, en el momento de la concertación no existían los productos; cuando sujetos que vendían directamente y a terceros independientes los plazos eran sensiblemente inferiores;

- Precios inferiores: en la totalidad de los casos fiscalizados, los precios fijados a fecha de concertación eran los más bajos del mercado, tanto en relación con precios utilizados por otros operadores como así también respecto al precio FOB oficial de la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Pesca;
- Origen de los pagos: se detectó que el pago de las operaciones no provenía desde el país del cliente o desde donde está radicado el trader sino que tenía como origen un tercer país (por ejemplo donde está la casa matriz del grupo o desde otra jurisdicción con “flexibilidad cambiaria”)

Este estudio fue realizado utilizándose una “Matriz de Riesgo” de la cual surge que en mayoría de estos tipos de operaciones se verificaba una diferencia sustancial entre el destino de facturación de los bienes, el destino físico de los mismos y el origen del flujo financiero de las cobranzas.

Esta situación se puede ver claramente en el gráfico a continuación:

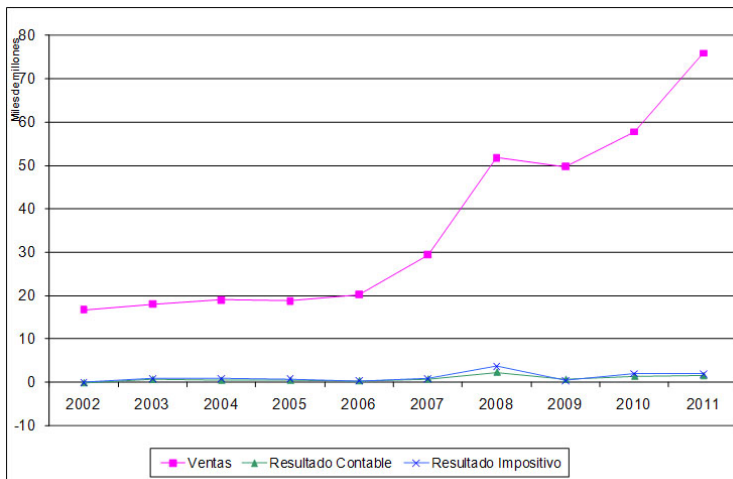


2. La “no rentabilidad” de las empresas del sector agro-exportador en años de precios y cosechas records

En años de explosión de los precios de los commodities y records de cosechas la lógica indica que las utilidades contables e impositivas de los grandes grupos concentrados exportadores, principalmente vinculados al sector de granos, aceites y oleaginosas, deberían haber

alcanzado su pico máximo; por el contrario, los niveles de utilidad impositiva e impuesto determinado se verificaron por debajo de la media declarando, inclusive, algunas empresas pérdidas impositivas.

El gráfico a continuación desarrolla la secuencia mencionada en función de las ventas, las utilidades contables e impositivas del sector agroexportador.



Si analizamos de los últimos años los balances, utilidades e impuestos determinados de todas las empresas del sector agro exportador nos encontramos con importes que escapan a la lógica del contexto internacional el que, como ya señalamos, se caracterizó por un nivel record de cosecha y valores históricos en las cotizaciones internacionales.

Asimismo, a continuación desarrollaremos el comportamiento de las 10 principales empresas del sector, que si bien conforman el 18% del total de empresas, concentran el 91% de las ventas totales del sector.

Si analizamos el comportamiento de éstas empresas en el 2010, con un impacto más profundo de la efectiva implementación de las políticas de transparencia fiscal desarrolladas, se nota un importante incremento en el impuesto auto declarado por los contribuyentes representativos del sector. Observamos que solo dos empresas no determinaron impuesto a las ganancias. En efecto, a pesar de que las ventas se incrementan en un 16%, el impuesto determinado aumenta en torno al 145%.

A continuación se indican las cifras correspondientes al año 2010:

**Principales empresas del sector agro-exportador:
detalle de ventas utilidad e impuesto determinado año 2010**

EMPRESA	Ventas		Utilidad Contable		Utilidad Impositiva		Impuesto Determinado	
	Importe	% s/ ventas	Importe	% s/ ventas	Importe	% s/ventas	Importe	% s/ventas
Empresa 1	13.700	1,04%	142	1,04%	325	2,37%	112	0,82%
Empresa 2	11.304	3,77%	426	3,77%	586	5,19%	165	1,46%
Empresa 3	8.257	2,99%	246	2,99%	317	3,84%	63	0,77%
Empresa 4	5.239	2,18%	114	2,18%	153	2,92%	0	0,00%
Empresa 5	4.569	0,26%	12	0,26%	1	0,02%	0,27	0,01%
Empresa 6	3.301	1,22%	40	1,22%	99	3,01%	35	1,05%
Empresa 7	3.081	2,17%	67	2,17%	113	3,66%	49	1,58%
Empresa 8	1.834	6,87%	126	6,87%	150	8,20%	26	1,40%
Empresa 9	684	1,40%	10	1,40%	-15	-2,16%	0	0,00%
Empresa 10	666	2,64%	18	2,64%	31	4,58%	10	1,53%
TOTAL	52.633	2,28%	1.201	2,28%	1.760	3,34%	460	0,87%

Respecto con la evolución de estas empresas en el 2011 se puede observar que las ventas se incrementaron un 44% mientras que el impuesto autodeclarado aumenta un 26%.

**Principales empresas del sector agro-exportador:
detalle de ventas utilidad e impuesto determinado año 2011**

EMPRESA	Ventas		Utilidad Contable		Utilidad Impositiva		Impuesto Determinado	
	Importe	% s/ventas	Importe	% s/ventas	Importe	% s/ventas	Importe	% s/ventas
Empresa 1	15.067	1,98%	298	1,98%	392	2,60%	137	0,91%
Empresa 2	15.595	3,35%	522	3,35%	864	5,54%	302	1,94%
Empresa 3	14.914	1,55%	232	1,55%	242	1,62%	85	0,57%
Empresa 4	6.680	2,89%	193	2,89%	82	1,23%	0,34	0,01%
Empresa 5	6.922	0,51%	36	0,51%	121	1,74%	42	0,61%
Empresa 6	5.089	1,33%	68	1,33%	44	0,87%	15	0,30%
Empresa 7	4.432	1,16%	51	1,16%	93	2,10%	23	0,52%
Empresa 8	5.761	0,23%	13	0,23%	-9	-0,16%	0	0,00%
Empresa 9	377	-0,29%	-1	-0,29%	16	4,16%	0	0,00%
Empresa 10	1.083	6,03%	65	6,03%	90	8,35%	31	2,90%
TOTAL	75.921	1,95%	1.477	1,95%	1.935	2,55%	637	0,84%

III. ESTRATEGIA DE FISCALIZACIÓN. APLICACIÓN DEL SEXTO MÉTODO

La estrategia de fiscalización diseñada por la AFIP consistió en verificar sus operaciones con empresas vinculadas, verificando la correspondiente aplicación del “sexto método”. Para ello fue necesario el conocimiento comercial del funcionamiento de las empresas y del mercado en el que operan, el relevamiento de documentación respaldatoria de las operaciones de las empresas argentinas y sucursales y/o vinculadas del exterior y la comparación de los precios de los commodities de los respectivos contratos con el precio de mercado. ➔ La aplicación del “sexto método” o método a fecha de embarque: el artículo 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias es la herramienta para valorizar el precio de transferencia de las operaciones de commodities.

Para la aplicación del “sexto método” deben darse las siguientes condiciones:

- a. La exportación debe estar triangulada: debe intervenir un intermediario (trader) internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería, es decir no es una operación directa entre el sujeto local y el cliente final;
- b. El intermediario –no destinatario efectivo de la mercadería– no cumple con las condiciones que establece la norma para considerar que tiene sustancia económica (actividad real que justifique el incremento de valor a la operación).

Para la aplicación de este método, no se requiere la existencia de vinculación formal ni funcional con el intermediario.

- c. Los bienes exportados deben ser commodities², bienes con cotización conocida en mercados transparentes.

En cuanto a su aplicación, cabe señalar que:

- d. Se computa el valor de cotización del bien en el mercado transparente del día de finalización de la carga de los bienes cualquiera sea el medio de transporte.

2 Son bienes que, como resultado de su escaso nivel de elaboración, resultan poco diferenciados. Así, por ejemplo, el trigo de Argentina y el de China (su principal productor mundial) resultan muy similares entre sí. Los “commodities” poseen un precio de mercado públicamente conocido.

- e. Si el precio pactado con el intermediario fuera mayor, se tomará este último para determinar la renta de fuente argentina.
- f. El método es excluyente en cuanto a su aplicación: si se dan los requisitos legales normados es sólo el “sexto método” y no otro el que debe aplicarse.

Respecto del conocimiento comercial del funcionamiento de las empresas y del mercado implica interpretar el accionar de estas no como entes individuales, sino también comprender y conocer el grupo económico al cual pertenece la empresa –tanto a nivel vertical como así también horizontal-, estableciendo la vinculación tanto societaria como funcional.

Implica también identificar con precisión a clientes y proveedores, tanto en cuanto a su pertenencia al grupo económico del contribuyente bajo examen como por los países en los cuales se radican. El análisis debe realizarse sobre las operaciones comerciales, financieras y/o de servicios del contribuyente.

Debe analizarse la posible aplicación de Convenios de Doble Imposición y los Límites al acceso de información (como incentivos para la localización de empresas).

En cuanto al mercado en que operan, resulta necesario conocer las costumbres del mismo, la forma en que se cierran los contratos y se fijan los precios, las características propias de cada producto y la localización geográfica de los clientes y proveedores.

Para implementar esto, resulta fundamental la obtención de la información ya sea de bases propias o bien de bases contratadas. En el caso de AFIP se pueden mencionar:

- Bases de datos propias del organismo: la información que surge de la “Base E-Fisco”, alimentada por datos que los contribuyentes informan mediante distintos aplicativos, información aduanera o por información de otros organismo públicos (por ejemplo BCRA). Próximamente tendremos los estudios de precios de transferencia en pdf.
- Bases de datos externas: contratadas por esta Administración para ser utilizada en las fiscalizaciones, como es la Base OSIRIS (una de las bases utilizadas por los contribuyentes a los efectos de confeccionar los Informes de Precios de Transferencia, que contiene los balances de las empresas a nivel mundial que

cotizan en bolsa). Permite obtener información de las empresas del sector y al mismo tiempo replicar la muestra de empresas presentadas por el contribuyente en el Informe de Precios. Otras páginas webs: sitios web de los organismos oficiales, cámaras empresariales, asociaciones de productores y hasta en la misma página oficial de la empresa fiscalizada.

Con motivo de las fiscalizaciones efectuadas por la Administración, fundamentalmente desde el impulso dado desde el año 2009 en adelante, los montos de ajustes efectuados, montos conformados y montos en proceso de determinación de oficio se vieron incrementados notablemente.

Ahora bien, estos ajustes fueron en parte conformados por los contribuyentes y otros están en proceso de determinación administrativa o “determinación de oficio”.

Asimismo durante 2012 la AFIP lanzó amplio plan de fiscalización del sector cerealero y del sector minería a fin de verificar la aplicación del sexto método.

IV. EL DESARROLLO DEL CONCEPTO DEL “CONTRIBUYENTE GLOBAL”

1. Contribuyente global: la fiscalidad integral del contribuyente

Como se mencionó anteriormente, la creciente globalización de las operaciones comerciales ha sido la excusa para que grandes grupos concentrados implementen “planificaciones fiscales nocivas” tendientes a evadir el pago de tributos.

Este comportamiento perjudicial, ha llevado a la AFIP a desarrollar el concepto de “Contribuyente Global”, el cual permite conocer la fiscalidad integral de los contribuyentes y grupos económicos concentrados, tanto a nivel local como internacional, y en relación también a los distintos tributos que impactan en la actividad del contribuyente.

Esto se fundamenta en dos pilares: (i) el trabajo de AFIP como “Agencia Única”, coordinando el accionar de las tres áreas operativas (la Dirección General Impositiva, La Dirección General de Aduana y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social) y; (ii) la decisión e implementación, del incremento de la red de Acuerdos de Intercambio de Información para obtener datos respecto del comportamiento en el exterior de sus contribuyentes, principalmente

de aquellos con alto poder adquisitivo y grupos económicos concentrados.

2. Desarrollo de la administración tributaria desde la óptica de agencia única.

El accionar coordinado e integral de la AFIP permite comprender la fiscalidad de los contribuyentes desde una óptica global. Es decir considerando la tributación a nivel de impuestos, derechos aduaneros y recursos de la seguridad social.

Esto se ha logrado debido a que desde las áreas centrales de la Administración, se ha impulsado un trabajo coordinado por parte de las distintas áreas operativas.

En el año 2010, y con el objetivo de modernizar y transformar los procesos vigentes se procedió a efectuar una readecuación de la estructura orgánica de manera de acompañar este proceso.

3. Expansión de la Red de Tratados de intercambio de información

La Argentina da un salto cualitativo en la materia a partir de la crisis económica mundial del año 2008 y la presencia activa del Gobierno -en el marco del G20- en cuestiones vinculadas a la transparencia fiscal y comercial internacional.

La AFIP cumplió un papel fundamental en esta decisión estratégica del Gobierno y a partir de ese momento inició una nueva etapa caracterizada por una actitud pro-activa.

En tal sentido, a partir del año 2009 se verificó una dinámica orientada en incrementar la red de acuerdos para obtener datos respecto del comportamiento en el exterior de residentes argentinos y/o contribuyentes, principalmente de aquellos con alto poder adquisitivo y grupos económicos concentrados, que permitan detectar rentas no declaradas, contar con información sobre su capacidad económica, combatir la figura de triangulación y detectar transacciones ficticias.

V. CONCLUSIÓN

En función de lo abordado podemos concluir que los principales beneficios resultantes de la aplicación del “sexto método” consisten en:

- Permite combatir la evasión en sectores exportadores estratégicos de la economía argentina.
- Evita la deslocalización de renta de fuente argentina a través de la planificación fiscal nociva.
- Posibilita la detección de intermediarios sin sustancia económica.
- Desalentar la utilización del mecanismo de triangulación.

En la actualidad uno de los principales desafíos de la Administración es la fiscalización de las empresas que podrían quedar alcanzadas en la aplicación de dicho método, en la cual la amplia red de intercambio de información es una herramienta de gran utilidad en esta tarea a fin de obtener datos de las operaciones en el exterior y de los intermediarios que participan en la operatoria.

Se ha observado que muchos grupos económicos agro exportadores luego de la reglamentación de la norma han reestructurado sus operaciones ya sea migrando a los intermediarios a países con opacidad fiscal, o bien triangulando sus operaciones directamente con sus casas matrices para poder pasar el test de “sustancia económica” del intermediario.

MÉTODOS ESPECÍFICOS PARA EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Carlos Alberto Barreto
Secretario de la Receita Federal
(Brasil)

CONTENIDO: *1. Precios de transferencia en la ley brasileña: 1. Fundamento. 2. Principios y mecanismos. 3. Ley 9.430/1996. 4. Otras disposiciones. 5. Uso de la norma del ministerio de finanzas No. 222, 24 de septiembre de 2008. 6. Tratamiento de regalías en las leyes brasileñas. 7. Modificaciones de acuerdo a la ley N° 12.715/2012. 8. Cambio realizado en los pagos de intereses por la ley 12.766/2012. 9. Representatividad de transacciones entre empresas.*

I. PRECIO DE TRANSFERENCIA EN LA LEY BRASILEÑA

1. Fundamento

En vista del permanente crecimiento de las empresas multinacionales provenientes de una entidad madre durante los años 90, el gobierno brasileño vio la necesidad de tener un mayor control sobre tales actividades, para evitar la manipulación de precios, tanto en las operaciones de importación como en las de exportación, ya que las mismas pueden transferir beneficios indirectamente al extranjero.

Brasil ha decidido adoptar una modelo de precio de transferencia según su propia realidad económica, y no simplemente importar un modelo de otros países.

Brasil no tiene el mismo nivel de recursos financieros o capacidad de inversión que tienen los países desarrollados. En consecuencia, la carencia de recursos financieros es un obstáculo para la implementación de regulaciones similares a la legislación de Estados Unidos.

En este contexto, los métodos tradicionales de precios de transferencia han sido adaptados en Brasil, permitiendo a las autoridades tributarias

cumplir con las regulaciones brasileñas. Bajo tales circunstancias y debido al alto grado de subjetividad del acuerdo de precios anticipados (APA) y de los altos costos del procedimiento de APA, el gobierno brasileño ha decidido no adoptar el APA.

2. Principios y mecanismos

En general, la legislación brasileña se basa en las directrices de la OCDE en el Informe “Guía de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales”, especialmente respecto al “principio de plena competencia”.

2.1. Métodos

Los métodos brasileños para determinar parámetros de precios y controlar los precios fijados por las empresas son similares a los tres métodos tradicionales propuestos por la OCDE, aunque con nombres diferentes para las operaciones de exportación e importación, e innovaciones, como se muestra abajo:

MÉTODOS	BRASIL	Equivalente de la OCDE
IMPORTACIÓN	PIC - (para los “precios independientes comparados”)	CUP
	PRL - (para el “precio de reventa menos margen”)	RPM
	CPL - (para el “costo de producción más margen”)	CPM
	PCI - (para el “precio bajo cita de importación”)	-
EXPORTACIÓN	PVEX - (para “precio de venta de exportación”)	CUP
	PVA - (para “precio al por mayor en el destino, menos margen”)	RPM
	PVV - (para el “precio del minorista en el destino, menos margen”)	RPM
	CAP - (para el “costo de la adquisición o de producción más impuestos y margen”)	COM
	Pecex - (para el “precio bajo cita de exportación”)	-

2.3. Diferencias entre la legislación brasileña de precios de transferencia y el modelo de la OCDE

La legislación brasileña se diferencia del modelo de la OCDE en que ella establece márgenes de beneficio predeterminados en los métodos que se utilizan para demostrar la exactitud de los precios de actividades comerciales dentro del mismo grupo controlado.

Establecer previamente un margen representa un puerto seguro y se puede realmente considerar como un “modelo de adhesión” o “adhesión APA”: si un contribuyente tiene un margen de beneficio mayor al margen fijo del 20% (veinte por ciento), el 30% (treinta por ciento) o el 40% (cuarenta por ciento), dependiendo del sector económico en que la empresa opera, la Receita federal de Brasil (RFB) aceptará el precio de transferencia establecido, aun cuando este precio sea distinto al precio de mercado independiente o parezca no estar conforme con el “principio de plena competencia”.

Por ley, predeterminar el margen de beneficio facilita al contribuyente y a la autoridad tributaria brasileña comprobar el precio parámetro (el precio que se aceptara como costo o gasto deducible para fines del impuesto sobre la renta). Además de la predeterminación de un margen, se tiene como objetivo ajustar las reglas internacionales de precio de transferencia a la particularidad de la ordenanza legal brasileña – la objetividad - y eliminar un alto grado de subjetividad, que es una característica del modelo de la OCDE.

Sin embargo, los márgenes predeterminados pueden ser modificados. En el caso de las importaciones, la empresa puede solicitar al ministro de finanzas una modificación al margen, si esta empresa trabaja con un margen de beneficio menor que el margen fijado por ley. De esta forma, la empresa tiene que comprobar y confirmar que obtiene un margen menor siguiendo el principio de “plena competencia”, es decir, la empresa debe demostrar que los márgenes más bajos son obtenidos producto de operaciones con empresas no asociadas.

3. Ley 9.430/1996

3.1. Ajustes

Según la ley No. 9.430, de 27 de diciembre de 1996, enmendada por la ley No. 9.959/2000, la ley No. 12.715/2012 y la ley No. 12.766/2012, la importación y la exportación de bienes, servicios y derechos, realizados por una empresa domiciliada en Brasil con un asociado residente o domiciliado en el exterior, o con una persona jurídica residente o domiciliada en un paraíso fiscal, están sujetos a ajustes en los precios de transferencias, con el fin de determinar el beneficio imponible.

Según el artículo 23 de la ley No. 9.430/1996, las siguientes condiciones califican a una empresa o una persona natural como asociada a una entidad en Brasil:

- a. la oficina principal, cuando es domiciliada en el exterior;
- b. su agencia o sucursal, cuando es domiciliada en el exterior;
- c. una persona natural o jurídica, residente o domiciliada en el exterior, cuyas acciones o capital social lo caracteriza como controlador o asociado, conforme a la ley No. 6.404, artículo 243, de 15 de diciembre de 1976¹;
- d. una persona jurídica domiciliada en el exterior que se caracteriza como controlada o asociada a la empresa, conforme a la ley No. 6.404/1976;
- e. la persona jurídica domiciliada en el exterior, cuando esta entidad y la empresa domiciliada en Brasil están bajo un mismo control de capital o administrativo o cuando el 10% (diez por ciento) o más del capital común de cada empresa pertenece a la misma persona o la misma persona jurídica;
- f. una persona natural o jurídica, residente o domiciliada en el exterior, que junto con la empresa domiciliada en Brasil, tenga participación en el capital de una tercera empresa, cuyo valor los caracteriza como unidades o parte de la tercera empresa, conforme a la ley No. 6.404/1976.
- g. la persona natural o jurídica, residente o domiciliada en el exterior, que sea su asociada en cualquier proyecto bajo la modalidad de consorcio o condominio;
- h. la persona natural residente en el exterior que fuese pariente hasta el tercer grado de consanguinidad, esposo o socio de cualquiera de sus directores, socios o accionistas controlándola mediante participación directa o indirecta;
- i. la persona natural o jurídica, residente o domiciliada en el exterior, que es agente exclusivo, distribuidor o representante en transacciones de compra y venta de bienes, servicios o derechos;
- j. la persona natural o jurídica, residente o domiciliada al exterior, que, en relación con la persona jurídica domiciliada en Brasil, es su agente o distribuidor o representante exclusivo en transacciones de compra y venta de bienes, servicios o derechos.

3.2. Métodos

En conformidad con el principio de Plena competencia, los ajustes para determinar el precio de transferencia deben seguir los métodos establecidos por la legislación. Sin embargo, los contribuyentes pueden elegir uno de los métodos, excepto en caso de productos básicos, en donde es obligatorio utilizar el PCI y el Pecex, según la ley brasileña.

¹ Ley No. 6.404/1976, acerca de las sociedades constituidas.

3.3. Importación

3.3.1. Normas a los costos de importación

Según el artículo 4 de la Instrucción Normativa SRF No. 1.312, a partir de 28 de diciembre de 2012, la persona jurídica importadora puede optar por cualquier método enumerado en los artículos 8 al 16 del mismo IN no. 1.312/2012, excepto en el caso de importar productos básicos.

3.3.2 los siguientes métodos se pueden aplicar en los casos de importación, según la normativa SRF No 1,312/2012:

Artículo 8:

- a) Método del Precio Comparable no Controlado (PIC-CUP), definido como el promedio aritmético ponderado de los precios de bienes, servicios o derechos idénticos o similares detectados en el mercado brasileño o en otros países en transacciones de compra y venta bajo condiciones similares de pago.
 - I- si es vendido por la misma persona jurídica exportadora a personas jurídicas no vinculadas, residentes o no residentes;
 - II- adquiridos por la misma importadora, de personas jurídicas no vinculadas, residentes o no;
 - III- en operaciones de compra y venta entre terceros no vinculados, residentes o no.

Artículo 9, párrafo 1:

Los valores de los bienes, servicios o derechos serán ajustados para minimizar los efectos provocados en los precios, que serán comparados por diferencias en las condiciones de negocio, así como en aspectos físicos y de contenido. En caso de bienes, servicios o derechos idénticos, los ajustes serán permitidos solamente en lo referente a:

- I- términos de pago;
- II- cantidades negociadas
- III- garantía sobre el trabajo;
- IV- obligación de hacer publicidad;
- V- responsabilidad para los costos de control de calidad
- VI- costos de intermediación;
- VII- embalar;
- VIII- flete y seguro.

Artículo 9, párrafos 4-10:

Los ajustes derivados de diferencias en cantidades se harán según los documentos emitidos por la empresa vendedora, que demuestren que cuanto mayor sea la cantidad, menor será el precio.

En caso de ajustes derivados de la garantía sobre el trabajo, el valor respectivo incluido en el precio no puede exceder el resultado de la división de los costos totales incurridos en el período anterior de la verificación por la cantidad de bienes, servicios y derechos en uso en el mercado interno durante ese mismo período. Si el bien, servicio o derecho todavía no ha sido vendido en Brasil, se admitirá el costo en divisa nacional que corresponde a la misma garantía otorgada en el exterior.

En cuanto a la obligación de publicidad y la responsabilidad de los costos de control de calidad, el precio del bien, servicio o derecho adquirido de una empresa asociada domiciliada en el exterior, que paga esos costos en Brasil, puede exceder el precio aplicado por una empresa que no lo hace, hasta el valor por unidad incurrido por la empresa exportadora. Si el anuncio o la publicidad tienen como objetivo promover:

- I- el nombre o marca de la empresa, el costo será distribuido proporcionalmente entre todos los bienes, servicios o derechos vendidos en Brasil, basado en cantidades y su valor respectivo;
- II- un producto, la división de los costos será basado en sus cantidades.

Cuando los datos utilizados son de una empresa compradora que ha asumido los costos de intermediación implicados en la compra de un bien, servicio o derecho cuyo precio es un parámetro para el precio en una operación de compraventa con una empresa asociada, no sujeta a tal costo, el precio de esta última puede exceder el precio de la primera, hasta un valor correspondiente a los costos de intermediación.

Para fines comparativos, los precios de bienes, servicios y derechos también serán ajustados según las diferencias en materiales de embalaje así como el flete/ seguro según sea el caso.

Artículos 10-11:

En el caso de bienes, servicios o derechos similares, además de los ajustes ya mencionados, los precios también serán ajustados en función de las diferencias de naturaleza física y de contenido.

La comparación puede tomar en cuenta los precios aplicados en períodos anteriores o posteriores, existe un ajuste derivado de las variaciones de los tipos de cambios de monedas, ocurridos entre las fechas de ambas operaciones.

En el caso de ajustes derivados de variaciones en tipos de cambios monetarios, el parámetro de precios de operaciones realizadas en países cuya moneda no se puede convertir en divisa nacional, en primer lugar serán convertidos en dólares americanos y entonces, en Reales, al valor de cambio a la fecha de cada operación.

También serán consideradas las variaciones accidentales en los precios de productos básicos, certificados por las bolsas nacionales o internacionales.

- b. Método del Precio de reventa menos beneficio (PRL-RPP), definido como el promedio aritmético de los precios de reventa de bienes, servicios o derechos menos los descuentos en factura, impuestos sobre las ventas, comisiones y corretaje pagados, y el margen de beneficio². La información detallada con respecto a este método se da en los puntos siguientes del presente informe técnico.

Artículo 12, párrafos 2-5 y 9:

El precio promedio de compra/reventa será determinado basado en las cantidades negociadas.

Para determinar el promedio aritmético de los precios, se incluirán las cantidades y valores de las acciones que existen al principio del período de la verificación.

El promedio aritmético de los precios será determinado a partir de la fecha de compra hasta el final del período de verificación.

Si las operaciones abarcan efectivo y ventas escalonadas, en los precios de estas últimas no se debe considerar los intereses.

El método RPP que usa un margen de beneficio del 20% solo será aplicado cuando no hay valor agregado al costo y solo se trata de la reventa de los mismos bienes, servicios o derechos.

² El margen de beneficio es:

- a) del 40% (cuarenta por ciento), cuando las mercancías importadas se aplican a la producción de cigarrillos, Farmaquimia y 30% (treinta por ciento) para los productos químicos, entre otros (Ley No. 9.430/1996, artículo 18; §12, I, II, introducido por Ley No. 12.715, de 2012);
- b) del 20% (veinte por ciento), en otros casos (Ley No. 9.430/1996, artículo 18; §12, III,)

- c) El método Cost Plus (CPL-CPP), definido como el costo promedio de producción de bienes, servicios o derechos idénticos o similares en el país donde originalmente fueron producidos, con los impuestos cobrados en el país de exportación y el margen de beneficio del 20% (veinte por ciento), calculado sobre los costos incurridos.

Artículo 15, párrafo 5:

- I- Para determinar el precio, se podría considerar como parte del costo:
- II- costo de adquisición de materias primas, de productos intermedios y de materiales de embalaje;
- III- costo de cualquier otra mercancía, servicios o derechos empleado o consumido en la producción;
- IV- costos del personal empleado en la producción, incluyendo la supervisión directa, instalaciones de producción, mantenimiento y vigilancia, y sus respectivas contribuciones sociales;
- V- costos de alquiler, de mantenimiento y de reparaciones, así como costos de depreciación y amortización;
- VI- Daños y pérdidas razonables durante la producción.

3.4. Exportación

3.4.1. Ingresos de exportación

La normativa SRF No. 1.312 determina en el artículo 20, párrafo 1:

El precio promedio se obtendrá multiplicando los precios aplicados por las cantidades relacionadas con cada operación; estos resultados serán sumados y luego divididos por la cantidad total, determinando así el precio promedio aritmético.

3.4.2. Normativas de ingresos de exportación

Artículo 22, párrafo 1:

Los montos serán ajustados para minimizar los efectos sobre los precios a comparar, causados por diferencias en las condiciones de negocio así como en aspectos físicos y de contenido. En caso de bienes, servicios y derechos idénticos, los ajustes serán permitidos solamente en lo referente a:

- I- términos de pago;
- II- cantidades
- III- garantía sobre trabajo;

- IV- obligación de hacer publicidad;
- V- responsabilidad para los costos de control de calidad
- VI- costos de intermediación;
- VII- embalaje;
- VIII- Flete y seguro.
- IX- riesgos de crédito.

Artículo 22, párrafo 2:

Las diferencias en términos de pago serán ajustadas según las tasas de la empresa.

Artículo 22, párrafo 4-10:

Los ajustes derivados de las diferencias en cantidades se harán según los documentos publicados por la empresa vendedora, comprobando que la cantidad de compra sea mayor, para que menor sea su precio.

En caso de ajustes derivados de la garantía sobre el trabajo, el valor respectivo incluido en el precio no puede exceder el resultado de la división de los costos totales incurridos en el período anterior de la verificación por la cantidad de bienes, servicios y derechos en uso en el mercado interno durante ese mismo período. Si el bien, servicio o derecho todavía no ha sido vendido en Brasil, se admitirá el costo en divisa nacional que corresponde a la misma garantía otorgada en el exterior

En cuanto a la obligación de hacer publicidad y de la responsabilidad por el costo de control de calidad, para comparar el precio del bien, servicio o derecho entre una empresa compradora que carga esos costos y de una empresa compradora que no lo hace, el valor incurrido por unidad debe ser deducido. La misma regla se aplica a los costos de la intermediación.

Los precios también serán ajustados según diferencias en los costos relacionados con el material para embalaje, el flete y seguro.

Los ajustes derivados de los riesgos de crédito:

- I- serán exclusivamente admitidos en relación con operaciones entre el comprador y el vendedor con domicilio en el Brasil;
- II- utilizarán un porcentaje obtenido comparando pérdidas y créditos totales del año calendario anterior.

Artículos 23, 24, 25,26:

El precio promedio de exportación se obtiene multiplicando los precios por las cantidades. Estos resultados se suman y luego se dividen por la cantidad total, determinando así el precio promedio aritmético.

En el caso de bienes, servicios o derechos similares, además de los ajustes ya mencionados, los precios también serán ajustados según las diferencias en aspectos físicos y de contenido.

La comparación puede tomar en cuenta los precios aplicados en periodos anteriores o posteriores cuando no es posible identificar las operaciones de venta en el mismo período. También se consideraran las variaciones accidentales en precios de productos básicos, certificados por la bolsa nacional o internacional.

Los ingresos que excedan el valor registrado por la empresa se suman al beneficio neto con el fin de determinar el beneficio real y la base del cálculo del CSLL.

Los mismos también se deben considerar para determinar el beneficio presumido/arbitrado.

3.4.3. Métodos de exportación

- a. El método de precio de venta de exportación (ESP), definido como el promedio aritmético de precios de exportación de bienes, servicios o derechos similares vendidos por la misma empresa o su exportador, durante el mismo período que se determina el impuesto corporativo, en condiciones de pago similares.

Artículo 30, párrafo 1:

Solo se consideraran las ventas a clientes no asociados con la empresa Brasileña.

- b. Método del precio al por mayor en el país de destino menos beneficio (PVA-WPP), definido como los precios aritméticos de bienes idénticos o similares, establecidos en el mercado al por mayor en el país de destino y en condiciones similares de pago, reducido por los impuestos incluidos en el precio cobrados en el país mencionado, y el margen de beneficio de 15% (quince por ciento) sobre el precio al por mayor.
- c. Método del precio al por menor en el país de destino menos beneficio (PVV-RPP), definido como el precio promedio aritmético de bienes idénticos o similares, en el mercado al por menor del

país de destino, en condiciones similares de pago, menos los impuestos incluidos en el precio cobrados en el país mencionado, y un margen de beneficio de 30% (treinta por ciento) sobre el precio al por menor;

- d. Método de adquisición o de producción Cost plus Profit_ (ACP) definido como el promedio aritmético de los costos de adquisición o producción de bienes, servicios o derechos exportados, sumando los impuestos cobrados en Brasil y el margen de beneficio del 15% (quince por ciento) sobre el total de costos e impuestos.

4. OTRAS DISPOSICIONES

4.1. Operaciones atípicas

Artículo 44:

Bajo ninguna circunstancia se admitirán el uso de bienes, servicios y derechos de precios en operaciones de compra / venta atípicas tales como liquidación de acciones, interrupción de actividades o ventas subvencionadas por el gobierno.

4.4. Alteración de porcentajes

Artículo 45:

La alteración de porcentajes contemplada en este artículo puede tener un carácter general, sectorial o específico. Puede ser promovido de *oficio* o en cumplimiento de una solicitud de un tipo de entidad que representa un sector económico en relación con las operaciones efectuadas por las empresas que representa, así como en cumplimiento a una solicitud de la empresa interesada. Las solicitudes de alteración de porcentajes de sectores o empresas serán analizadas por la Coordinación General de impuestos (Cosit). Las decisiones parciales también serán formalizadas

En el caso de cumplimiento, Cosit deberá informar si está de acuerdo con la duración del nuevo margen de efectividad sugerido por la entidad / empresa interesada. De lo contrario, Cosit debe proponer un término más conveniente

4.5. Margen de discrepancia

Artículo 51:

En las operaciones con empresas asociadas, donde el precio ajustado como parámetro diverge hasta más o menos el 5% en relación con el

precio que se extrae de la importación / exportación de documentos, la confirmación será considerada satisfactoria. En este caso, ningún ajuste de la empresa será necesario.

4.6. Procedimientos de ejecución

Artículo 53:

La compañía bajo procedimientos de ejecución debe indicar el método adoptado y producir la documentación utilizada como base para la determinación del precio. Si el método no está indicado o si la documentación es ausente o insuficiente para poder determinar el precio, los auditores pueden determinar el precio basado en otros documentos que dispongan, mediante la aplicación de un método autorizado por la normativa.

5. USO DE LA NORMA DEL MINISTERIO DE FINANZAS NO. 222, 24 DE SEPTIEMBRE DE 2008

5.1. Discrecionalidad

Las decisiones de la RFB se basan en las disposiciones de las leyes vigentes y no son discrecionales. Como lo establece la norma MF No.222 las solicitudes de modificación de los porcentajes de margen se aceptan si están en conformidad con las leyes brasileñas.

5.2. Situaciones utilizando diferentes márgenes

La norma MF N° 222 se utiliza en casos generales o particulares o por sectores.

Las alteraciones de porcentaje se pueden hacer en general o por sector en atención a la solicitud presentada por una asociación que representa a un sector económico, relativos a bienes, servicios o derechos involucrados en las operaciones de las empresas representadas. Las alteraciones de porcentaje también se pueden hacer en concreto, como lo solicitado por la empresa interesada.

5.3. Alteración de márgenes según el “principio de plena competencia”

La Receita Federal admite como evidencia que el contribuyente siga un margen diferente al previsto en la ley, según el “principio de plena competencia,” siempre que la información suministrada se complemente con los documentos requeridos en la ley MF N° 222.

Para aplicar el “principio de plena competencia” los documentos mencionados en la ley MF N° 222 deben ser comprobados. La importancia de los documentos solicitados es hacer que el margen aplicado por el contribuyente cumpla realmente con el “principio de plena competencia”.

La Receita Federal puede solicitar otros documentos que considere necesario para demostrar los alegatos de la empresa o entidad interesada.

La Receita Federal podría considerar la información económico-financiera de terceros.

5.4. Solicitudes de los contribuyentes

El procedimiento de alteración del margen previsto en la Ley N° 222 no se ha utilizado con frecuencia. Hasta ahora sólo hubo dos solicitudes de alteración de margen con respecto a la aplicación del método de precio de reventa – RPM (artículo 18, sección II, letra d, de la Ley N° 9.430, de 1996).

5.5. Discusiones con otros gobiernos

En los últimos cinco años, la Receita Federal solo ha discutido sobre el procedimiento de precios de transferencia a través de un acuerdo mutuo.

Los acuerdos internacionales sobre impuestos firmados por Brasil no contienen disposiciones relativas a los ajustes correspondientes.

5.6. Acuerdo previo sobre precios

Las leyes brasileñas de precios de transferencia no adoptan el concepto de Acuerdo Previo sobre el precio debido al alto grado de subjetividad y los altos costos para la administración tributaria, para implementar este procedimiento.

6. TRATAMIENTO DE REGALÍAS EN LAS LEYES BRASILEÑAS

Los pagos de regalías están sujetos a una tasa de retención de 15% y no están sujetas a las leyes de precios de transferencia.

Las leyes brasileñas de precios de transferencia no son aplicables a la deducibilidad de los gastos derivados de los pagos de regalías y honorarios por asistencias técnicas, científicas, administrativas o

similares. La deducción se limita a las condiciones establecidas en el derecho interno, que otorga al Ministro de Finanzas el poder para establecer un porcentaje – hasta un cinco por ciento (5%) de las ventas netas del producto como techo para la deducibilidad de esos gastos (Decreto 3.000/99, artículo 355).

7. MODIFICACIONES DE ACUERDO A LA LEY N° 12.715/2012

La Ley N° 12.715/2012 entró en vigor el 18 de septiembre de 2012, como resultado de la modificación de la medida Provisional N° 563, del 03 de abril de 2012, la MP 563 era responsable, entre otras cosas, de crear nuevas reglas sobre los métodos de importación y exportación.

Respecto al método PIC, MP estableció el criterio de representatividad mínima de transacciones que se pueden utilizar como parámetro de comparación con el costo efectivo de importación: 5% del valor de las importaciones sujetas a control de precios durante el período que se aplica el método de cálculo, en caso de ausencia de transacciones que representan el 5%, el porcentaje podrá completarse con las importaciones en el año calendario anterior, ajustado por diferencias en las tasas de cambio.

En cuanto a los nuevos métodos PCI y PECEX, la Ley 12.715 establece que es obligatoria su utilización para las mercancías de productos reconocidos internacionalmente y negociados en los mercados futuros; en ausencia de precios, los métodos de referencia utilizarán, para ajustar los parámetros de precio, datos obtenidos de fuentes independientes proporcionadas por instituciones de investigación reconocidas internacionalmente. Con respecto a la PECEX, la ley también establece comparaciones con precios fijados por los reguladores o agencias que se publican en el boletín oficial de Brasil de la Unión.

La Ley N° 12.715 entró en vigor el 01 de enero de 2013, ofreciendo a los contribuyentes la opción de aplicar sus disposiciones para el calendario del año 2012.

En cuanto a las disposiciones de auditoría de impuestos, estas están en vigor desde abril.

8. CAMBIO REALIZADO EN LOS PAGOS DE INTERESES POR LA LEY 12.766/2012

La Ley 12.766, de 27 de diciembre de 2012, introdujo un cambio significativo en las reglas de préstamos entre empresas. Determina un límite de tasa más extendido por intereses pagados para ser

deducibles del impuesto sobre la renta. Existen diferentes tasas, dependiendo del tipo de transacción, la moneda utilizada y otros factores. Las tasas serán determinadas por el Ministro de Finanzas, según el promedio de mercado. La nueva ley también establece, en el párrafo 9, que el momento de la verificación sea en la fecha del contrato de transacción y la misma no es periódica.

9. REPRESENTATIVIDAD DE TRANSACCIONES ENTRE EMPRESAS

Como se muestra en la siguiente tabla, la representatividad de operaciones entre empresas ha crecido en la última década. Igualmente, el total de las evaluaciones de impuestos entre 2008 y 2012 fue 355 en impuestos y BRL 16, 965,244.59 en multas.

Tabla 1

Año de calendario	Importación³ (%)	Exportación⁴ (%)
2005	29	32
2006	28	36
2007	39	45
2008	29	34
2009	33	32
2010	32	37
2011	37	45

3 Relación entre la importación de bienes entre empresas y el total de las importaciones.

4 Relación entre la importación de bienes entre empresas y el total de las importaciones.

ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL QUE AFECTAN EN LA GESTIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Tania Quispe

Superintendencia Nacional de Aduanas y
Administración Tributaria
(Perú)

CONTENIDO: *Introducción. I. Composición de las exportaciones peruanas.
1. Precios de transferencia y principales productos que se exportan.
2. La harina de pescado, importancia y proceso productivo. 3. Casos
prácticos*

INTRODUCCIÓN

La presente exposición tiene por objeto explicar la experiencia peruana en auditoría de precios de transferencia, que en una primera etapa, ha tenido resultados mixtos y que nos ha permitido formular la nueva estrategia en la materia a ser aplicará en los próximos años.

Los casos elegidos para su exposición son dos que se refieren al sector pesquero productor de harina de pescado, por eso, en primer término creo necesario dar el contexto económico de forma muy breve para que se entienda la importancia de la actividad en la economía de Perú.

A continuación explicaremos brevemente el proceso productivo y las principales variedades del producto. Finalmente abordaremos ambos casos, poniendo de manifiesto la información de mayor relevancia de cada uno de ellos.

I. COMPOSICIÓN DE LAS EXPORTACIONES PERUANAS

Como se puede apreciar en el siguiente cuadro alrededor del 78% de nuestras exportaciones están conformadas por productos tradicionales.

Exportaciones FOB según sectores económicos ¹					
SECTOR	2010		2011		
	US\$ Mill.	% Part.	US\$ Mill.	% Part.	% Var
TRADICIONAL	28,091	78.5	35,785	77.8	27.4
Mínero	21,902	61.2	27,015	58.8	23.3
Petróleo y gas natural	3,330	9.3	4,997	10.9	50.1
Pesquero	1,884	5.3	2,099	4.6	11.4
Agropecuario	975	2.7	1,674	3.6	71.7
NO TRADICIONAL	7,715	21.5	10,188	22.2	32.1
Agropecuario	2,203	6.2	2,844	6.2	29.1
Textil	1,561	4.4	1,990	4.3	27.5
Químico	1,223	3.4	1,647	3.6	34.6
Pesquero	650	1.8	1,051	2.3	61.6
Sidero-metalúrgico	877	2.4	1,050	2.3	19.7
Minería no metálica	251	0.7	491	1.1	95.5
Metal-mecánico	400	1.1	481	1.0	20.2
Maderas y papeles	359	1.0	399	0.9	11.1
VARIOS (inc. Joyería)	160	0.4	192	0.4	20.2
Pieles y cueros	29	0.1	38	0.1	30.7
Artesanías	1	0.0	5	0.0	673.4
TOTAL	35,806	100.0	45,973	100.0	28.4
1/. Corresponden a regímenes definitivos de exportación					
Fuente: SUNAT (al 05 de marzo de 2012)					
Elaboración: MINCETUR- OGEE-OEEI					

1. Precios de transferencia y principales productos que se exportan

De los 40 mil millones de dólares de operaciones sujetas al control de los precios de transferencia alrededor de 10 mil millones están explicados por los productos que se puede apreciar en el siguiente cuadro:

Productos	Monto	%
Mineros	5,385	51%
Hidrocarburos	3,252	31%
Agrícolas	1,497	14%
Pesqueros	484	5%
TOTAL	10,619	

Fuente: Declaración Jurada informativa de PT. 2011

Elaboración: GFlyPT

2. La harina de pescado, importancia y proceso productivo

Si bien, para efectos de nuestra economía, la harina de pescado no es el producto generador de las mayores divisas en exportaciones; la harina de pescado producida en Perú es una de las más demandadas a nivel mundial, en ello radica su importancia.

En efecto, según estadísticas de la FAO, el Perú es el principal productor de harina de pescado a nivel mundial seguido bastante de lejos por China y Chile.

Como se puede apreciar, del total de producción de harina de pescado entre el 2000 y el 2009, el Perú explica el 27%.

Producción de harina de pescado

País	Tn. 00-09	%
Peru	16,347,451	27%
China	8,482,463	14%
Chile	7,722,979	13%
Thailand	4,691,995	8%
Denmark	2,929,145	5%
Japan	2,620,011	4%
USA	2,617,699	4%
Norway	1,903,100	3%
Resto (60)	13340168	22%
Total	60,655,011	100%
Fuente : FAO		
Elaboración: GFlyPT		

La harina de pescado es en realidad un producto que sirve principalmente para la elaboración de dietas de animales, de uso en la acuicultura, crianza de cerdos, pollos, vacas y mascotas. Se obtiene de la anchoveta, especie marina que abunda en las costas peruanas.

Para el año 2007, periodo en el cual tuvieron lugar las operaciones materia de análisis, el monto de exportaciones de harina de pescado de Perú fueron de cerca de mil 500 millones de dólares lo que es equivalente a más del 5% de sus exportaciones totales.

Variedades

En el mercado existen dos tipos de harina de pescado:

- Harina tipo FD o FAQ (Flame Dried – FD o Fair Average Quality – FAQ): que es la harina de menor calidad debido a que es secada a fuego directo y tiene un nivel nutricional bajo.
- Harina tipo SD (Steam Dried – SD): que es la harina de mejor calidad debido a que es secada a vapor y contiene un mejor nivel nutricional.

A continuación se detalla el proceso de manufactura de la harina de pescado, precisando en la Fase de Secado, los tipos existentes:

1. **Captura:** obtención de la materia prima en las bolicheras (embarcaciones), las cuales está provistas de redes.
2. **Descarga:** se realiza con la ayuda de grandes mangueras (manguerón) desde la chata (plataforma flotante) o el muelle, hasta la planta. Los equipos que reciben el pescado, eliminan el contenido de agua que fluye con el pescado. Luego llevan el pescado a las tolvas de pesaje y completan el drenado del agua remanente.
3. **Pesaje y almacenamiento en pozas:** aquí se procede a pesar el pescado. Tienen capacidad volumétrica promedio para 1 tonelada por tolva. Luego de pesar el pescado, lo almacenan en pozas en función a su tiempo de captura (TDC).
4. **Cocinado:** la cocción del pescado se hace controlando la temperatura a fin de coagular proteínas, liberar grasas y reducir o eliminar los microbios a una cantidad aceptable¹.
5. **Pre strainer:** en esta etapa se separa el agua de la materia sólida cocinada.
6. **Prensado:** el objetivo de esta sección es obtener el producto llamado “queque de prensa”, el cual deberá tener la menor cantidad de agua y grasa², y al cual se le aplican los antioxidantes necesarios a fin de evitar la oxidación de las grasas contenidas en el queque de prensa (esta operación también se puede hacer después de la molienda, explicada más adelante). Luego el queque de prensa pasa por un rompequeque a fin de transportarlo desmenuzado a los secadores.
7. **Secado:** dependiendo del tipo de harina de pescado que se quiera manufacturar, se aplica alguno de los dos sistemas de secado.
 - Secado a fuego directo (Flame Dried – FD o Fair Average Quality - FAQ): con el cual se obtendrá la harina de pescado tipo FAQ, de bajo nivel nutricional.
 - Secado a vapor (Steam Dried – SD): con el cual se obtiene la harina de pescado tipo SD, de un mayor nivel nutricional y por ende, con una mayor cotización que la FAQ.

El objetivo del proceso de secado es reducir la cantidad de humedad a niveles de 10% aproximadamente, en promedio.

¹ La grasa que se libera es separada para ser enviada al proceso productivo del aceite de pescado.

² El líquido que se obtiene de esta separación se le llama Licor de Prensa y es utilizado en la manufactura del aceite de pescado.

8. **Molienda:** en esta etapa lo que se hace es darle la granulometría a la harina seca (scrab) según las especificaciones del cliente. Una vez obtenida la harina de pescado requerida, esta es transportada a la sala de ensaque.
9. **Ensaque:** en esta etapa la harina es ensacada, asegurando el peso y, manteniendo las condiciones de humedad y temperatura de la harina, así como controlando la cantidad del antioxidante requerido.

Con el proceso de ensaque se termina la manufactura de harina de pescado, la cual luego es enviada a los almacenes de productos terminados o embarcada a los destinos en donde la requieren.

3. Casos prácticos:

Los casos que a continuación se pasan a explicar son reales y su selección para la auditoría tuvo lugar a partir del análisis de indicadores de incumplimiento y relevancia.

CASO 1. Empresa Mar:

Actividad económica:

La empresa MAR realiza actividades económicas que incluyen:

- La extracción de especies hidrobiológicas.
- Transformación en harina y aceite de pescado.
- Comercialización en el mercado nacional y en el exterior.

Operaciones materia de análisis:

- Venta de harina de pescado a clientes localizados en un paraíso fiscal, (Hong-Kong) por más de 10 millones de dólares.

Método de análisis

Descarta el CUP interno por diferencias de calidad entre lo comercializado con los sujetos localizados en paraíso.

Descarta el CUP externo por no contar con información externa.

Aplica el método de costo incrementado.

Proceso de auditoría

- **Se analiza la forma en que el contribuyente aplica el Método, y se identifica la siguiente peculiaridad:**

Calcula el valor del Margen Bruto/Costo de Ventas, para las comparables empleando promedio de tres años.

A continuación calcula el valor del Margen Bruto/ Costo de Ventas para la empresa bajo prueba (MAR) empleando también información de 3 años y como el indicador de ese trienio se encontraba en el rango intercuartil establecido por las comparables, el contribuyente concluye que el valor es de mercado.

MBci MAR			
33.36%	1er. Cuartil	Mediana	3er Cuartil
	32.70%	60.97%	85.93%

- **Se analiza la posibilidad de cuestionar el planteamiento del contribuyente:**

Se arriba a la conclusión que el planteamiento tiene un error de fondo, pues lo que se busca es definir si el valor pactado en el 2007 es o no de mercado.

Luego, no existe una razón plausible para agregar información de tres años de la empresa bajo prueba.

- **Se decide optar por no cuestionar el método, en vista de no contar con información disponible:**

El Margen bruto según SUNAT.

MBci MAR			
21.17%	1er. Cuartil	Mediana	3er Cuartil
	31.26%	59.26%	96.23%

El planteamiento de la inconsistencia fue claramente explicado al contribuyente quien quedó persuadido y pagó 1.5 millones de dólares, por la diferencia en valoración y las multas.

Es de mencionar que el asesor del contribuyente, pretendía impugnar el eventual reparo. Sin embargo, el auditor procuró en

todo momento, comunicar las observaciones directamente a los decisores de la empresa quienes concluyeron que lo más razonable era corregir la diferencia.

CASO 2. INCA:

Este caso también está referido a una pesquera y pondrá de manifiesto como en determinadas circunstancias aún con todo en contra el contribuyente bien puede preferir un buen conflicto.

Actividad económica:

La empresa INCA realiza actividades económicas que incluyen:

- La extracción de especies hidrobiológicas.
- Transformación en harina y aceite de pescado.
- Comercialización en el mercado nacional y en el exterior.

Operaciones materia de análisis:

- Venta de harina de pescado a un sujeto localizado en un paraíso fiscal por 23 millones de dólares.

Método de análisis

El contribuyente plantea la aplicación del Método del Margen Neto Transaccional.

Proceso de auditoría

- **Se analiza la forma en que el contribuyente aplica el Método, y se identifica la siguiente peculiaridad:**

El contribuyente calcula el valor del Indicador de rentabilidad (Profit Level Indicator) Costo Adicionado Neto, de sus comparables empleando información de 3 años y define un rango intercuartil.

En el análisis de sus comparables, procedentes de Dinamarca, Noruega y Chile, el contribuyente no demostró que llevaran a cabo las mismas funciones que la empresa bajo prueba.

En efecto, salvo una empresa chilena, las demás empresas no eran públicas, razón por la cual el contribuyente nunca pudo demostrar que realizaran funciones similares a la empresa bajo prueba.

Información según contribuyente:

CAN INCA	CAN comparables		
9.15%	1er. Cuartil	Mediana	3er Cuartil
	3.32%	5.85%	13.19%

- **Se analiza la posibilidad de cuestionar el planteamiento del contribuyente:**

Luego había hasta dos razones importantes para cuestionar los comparables:

1. No se había demostrado que llevaran a cabo las mismas funciones.
2. No tenían información pública, con lo cual no era posible comprobar la validez de la información.

Se arriba a la conclusión que las comparables no eran sostenibles y se realizan cálculos con otras comparables empresas harineras que operan en Perú y Chile que son los principales productores de harina de pescado.

Información según SUNAT:

CAN INCA	CAN comparables		
9.15%	1er. Cuartil	Mediana	3er Cuartil
	12.94%	17.75%	28.70%

- **La decisión del contribuyente:**

Ante el cuestionamiento, el Contribuyente **cambia** el estudio técnico de precios de transferencia, empleando el método de costo incrementado Externo, empleando como comparables los estados financieros de terceros independientes que realizan funciones similares.

MBci INCA	Mbc Comparables		
47.49%	1er. Cuartil	Mediana	3er Cuartil
	46%	50%	55%

El método ofrecido por el contribuyente en este segundo estudio es cuestionado por la Administración tributaria por las siguientes razones:

1. No se cuenta con información suficiente para determinar si las prácticas contables son similares. Así por ejemplo para INCA diversos conceptos son considerados costos indirectos y no se puede determinar si para las comparables dichos conceptos tienen el mismo tratamiento.
2. Algunas de las comparables tienen más negocios que la sola venta de harina de pescado y no existe forma de segmentar los estados financieros.

Por estas razones, la aplicación del método de costo incrementado fue rechazada por la administración tributaria manteniéndose la aplicación del Margen Neto Transaccional con las comparables identificadas por la Administración Tributaria.

**(APAS) – ARREGLO ANTICIPADO DE FIJACIÓN DE PRECIOS,
(BAPS) – ARREGLO BILATERAL ANTICIPADO DE FIJACIÓN DE
PRECIOS, (MAPS) – ARREGLO MULTILATERAL ANTICIPADO
DE FIJACIÓN DE PRECIOS**

Esther Hernández

Dirección General de Impuestos Internos
(República Dominicana)

CONTENIDO: *1. Generalidades. 2. Características de los acuerdos de precios anticipados. 3. Acuerdo de precios anticipados en el contexto de la República Dominicana. 4. Situación actual y retos futuros. 5. Otras experiencias. 6. Lecciones aprendidas. en los tratados tributarios.- 5. La interpretación de las disposiciones de los tratados tributarios.- 6. Aspecto general de las Reglas Generales Anti-Elusión [GAAR] en la legislación interna de India.- 7. Conclusión*

1. GENERALIDADES

Los Acuerdos de Precios Anticipados (APA's) son acuerdos entre la Administración Tributaria y el contribuyente, cuyo fin es establecer una metodología previa para ciertas operaciones comerciales o financieras entre el sujeto pasivo y la administración, el cual tiene validez por un período de tiempo determinado. Según la OCDE: “Es un acuerdo que fija con carácter previo a la realización de transacciones con o entre empresas relacionadas, un conjunto de criterios apropiados (por ejemplo: métodos de valoración, comparables y ajustes correspondientes, presunciones críticas sobre eventos futuros) para la determinación de los precios de transferencia aplicables a esas transacciones, por un período de tiempo establecido”.

Estos acuerdos que tienen como fin evitar conflictos en el control de las transacciones internacionales, sean estos unilaterales¹, bilaterales² o multilaterales, deben en todos los casos estar legalmente sustentados, ya sea mediante disposiciones en las legislaciones internas y/o a través de los convenios para eliminar la doble imposición y combatir la evasión fiscal, generalmente contenidos en el artículo 25, tanto del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y el Modelo de la ONU, considerándose como un procedimiento amistoso. Cabe recordar que estos dos modelos de Convenios son el marco de referencia internacional cuando se hace alusión a la doble imposición internacional.

Dada la importancia que ha revestido el uso de precios de transferencia en transacciones entre empresas relacionadas, algunos países en la región como por ejemplo, Ecuador, Honduras, México, Perú y recientemente República Dominicana han extendido sus regulaciones para el control de los precios de transferencia incluyendo los APAs.

2. CARACTERÍSTICAS DE LOS ACUERDOS DE PRECIOS ANTICIPADOS

Los Acuerdos de Precios Anticipados se enmarcan dentro de una corriente innovadora con el objetivo principal de evitar los conflictos entre el contribuyente y las administraciones tributarias, reducir los costos de control del cumplimiento y aumentar la certeza jurídica de los contribuyentes, ya que se conoce que con estos acuerdos regirán las formas bajo las cuales actuarán cada una de las partes. Entre las características principales se puede citar que:

- a. Se inician formalmente a iniciativa del contribuyente.
- b. Es un acuerdo que obliga tanto al contribuyente como a la Administración Tributaria.
- c. Es un acuerdo por tiempo determinado.

1 Es aquel donde la Administración Tributaria y el contribuyente, dentro de su misma jurisdicción, realizan un acuerdo mutuo, sin contar con la presencia de alguna otra administración tributaria. De acuerdo con el párrafo 4.129 de las Directrices de la OCDE, los APAs unilaterales pueden afectar las obligaciones tributarias de empresas vinculadas en otras jurisdicciones tributarias; por lo que se sugiere que debe de informarse a las administraciones tributarias interesadas o afectadas en este caso.

2 Son aquellos en los cuales se conjuga la voluntad y el acuerdo de varias administraciones tributarias de distintas jurisdicciones. En este caso, lo que se busca es reducir la doble tributación y establecer criterios equitativos para todas las administraciones involucradas en el acuerdo.

2.1. Fases de los APA's

1. Fase de aportación de documentos e información previa a la propuesta: los sujetos pasivos presentarán primero una serie de documentos e informaciones referidas tanto a los sujetos implicados como a la operación y su valoración.
2. Fase de presentación de la propuesta: transcurrido el plazo de valoración de la documentación e información antes expedida, se procederá a presentar la propuesta concreta de valoración junto a la documentación técnica.
3. Fase de examen de la propuesta: se trata de la fase de instrucción del procedimiento que se produce en el seno de la administración tributaria, en la cual los sujetos también podrán ser requeridos para colaborar, pudiendo presentar incluso pruebas y alegaciones.
4. Resolución: la resolución aprobará o desestimará la propuesta. La desestimación puede ser tanto expresa y por tanto motivada, como por silencio, puesto que si no contesta en el tiempo estipulado se entenderá desestimada.
5. Recursos: la resolución que dicte la Administración no será susceptible de ningún recurso.

3. ACUERDO DE PRECIOS ANTICIPADOS EN EL CONTEXTO DE LA REPÚBLICA DOMINICANA

3.1. Antecedentes

Los Acuerdos de Precios Anticipados para la fijación de precios de las operaciones entre partes relacionadas fueron incluidos en la legislación tributaria dominicana en el 2006. La modificación contenida en el Código Tributario Dominicano (CTD) buscaba dar respuestas a las estrategias de planificación nociva que eran llevadas a cabo por las empresas dedicadas a la actividad de servicio de hotelería de todo incluido³.

El modelo de negocio de los hoteles de todo incluido en República Dominicana hace posible la relocalización de rentabilidades hacia territorios de menor imposición y paraísos fiscales, dado su alto

³ *El servicio de todo incluido es una modalidad de hotelería, en la cual mediante una tarifa fija contratada, los hoteles prestan servicio de alojamiento en habitación que incluye todas las comidas, bebidas alcohólicas y no alcohólicas, actividades recreativas y de entretenimiento, acceso a la playa, entre otros servicios.*

nivel de internacionalización y características propias de la industria, en donde se distribuyen a través de diferentes actores los riesgos y funciones, relacionados a la prestación del servicio al consumidor final, el turista, como son: la administración del establecimiento, la distribución, la publicidad, entre otros.

Para el caso de República Dominicana la pérdida tributaria generada por el uso de precios de transferencia en el sector se estima que oscila en el rango de USD\$100 y USD\$125 millones anuales.

3.2. Planificación fiscal del negocio de todo incluido

A partir de las revisiones realizadas a la actividad de hoteles de todo incluido se evidenció la alta vinculación con el exterior, lo cual facilitaba el uso de precios de transferencia con fines de relocalizar rentabilidades hacia otras jurisdicciones. Esta premisa pudo ser verificada a través del análisis de un conjunto de elementos que ponían en relieve el uso indebido de los mismos, tales como:

1. El uso por parte de los hoteles de todo incluido de una empresa vinculada que realiza la comercialización de las habitaciones (la comercializadora), ubicada en la mayoría de los casos en países denominados como paraíso fiscal o en un país de muy baja tributación;
2. Pérdidas constantes y alto endeudamiento con las empresas comercializadoras. Por más de 10 años los contribuyentes del sector presentaron pérdidas en sus estados financieros.
3. Las tarifas por noche por huésped declarado ante la DGII eran inferiores al costo operativo por huésped declarado.
4. Las tarifas publicitadas eran superiores, en más de cien por ciento, a las declaradas ante la DGII.

3.3. Procesos de revisión y negociación de APA's

Los procesos de revisión a estas empresas llevados a cabo antes del 2006 no generaron los resultados esperados por dos razones: (i) la alta vinculación con el extranjero que presenta dicha actividad y (ii) la carencia de legislación para la valoración de operaciones entre partes relacionadas. Estas limitantes no permitían que la Administración enfrentara los esquemas de planificación que utilizaban estas empresas a través de precios de transferencia, a fines de movilizar riquezas a otras jurisdicciones y regímenes de menor imposición y paraísos fiscales y reducir el impuesto en República Dominicana.

Las disposiciones legales sobre precios de transferencia, antes de las modificaciones en 2006, 2011 y 2012, no permitían un mayor accionar a la Administración Tributaria.

Las referidas disposiciones no estaban actualizadas con relación a la realidad internacional ni establecían una cobertura formal a las regulaciones sobre auditorías de precios de transferencia.

En el 2006, mediante la Ley No. 495-06, se produce una modificación al Código Tributario, introduciendo elementos que eran necesarios para la determinación y la valoración de los precios de transferencia entre empresas relacionadas y específicamente para las empresas dedicadas a la prestación del servicio de hotelería de todo incluido, estableciéndose en este artículo las disposiciones sobre Acuerdos de Precios Anticipados, siendo la base para determinar las tarifas parámetros de comparabilidad por zonas, análisis de costos y otras variables de impacto en la actividad de hoteles todo incluido.

La facultad para acordar APAs estaba definida de la siguiente manera:

Párrafo II: Para el caso del sector hotelero de todo incluido, cuyo negocio tiene vinculaciones particulares relacionadas con el exterior, la Administración Tributaria podrá definir Acuerdos de Precios Anticipados (APA's) sobre los precios o tarifas que serán reconocidas a partir de parámetros de comparabilidad por zonas, análisis de costos y de otras variables de impacto en el negocio hotelero de todo incluido. El sector estará representado para la firma del APA por la Asociación Nacional de Hoteles y Restaurantes (ASONAHORES). Los acuerdos serán publicados mediante resolución y su vigencia será de dieciocho (18) meses. Los acuerdos subsiguientes podrán tener una vigencia de hasta 36 meses. En los casos en que se haya vencido un Acuerdo de Precios Anticipados (APA) y no existiere un nuevo acuerdo, continuará vigente el acuerdo anterior hasta que fuere aprobado el nuevo APA (Advance Pricing Agreements). Quedan vigentes las disposiciones del Código Tributario de la República Dominicana sobre la determinación de los impuestos.

(Artículo 281, literal f)

Estos precios o tarifas serán aplicables para fines de la liquidación y/o determinación de los ingresos gravados para el Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios (ITBIS)¹ y de los ingresos operacionales para el Impuesto Sobre la Renta (ISR). La Administración Tributaria podrá impugnar a los

contribuyentes alcanzados por el APA, los valores declarados cuando no se correspondan con los criterios incluidos en el mismo y aplicará las penalidades establecidas en el Código Tributario. Igual tratamiento podría otorgarse a sectores con procesos vinculados al exterior, tales como: Seguros, Energía y Farmacéutico. (Artículo 281, literal g)

Probablemente el elemento más innovador en la legislación dominicana anterior con respecto a los APA's, como son definidos en la OECD y en las legislaciones de los países que han adoptado medidas para el control de las operaciones con relacionadas, es la imposibilidad de poder suscribir acuerdos unilaterales. Esto hizo sumamente difícil lograr un consenso en la metodología, márgenes o precios de transferencia entre la DGII y los hoteles. Adicionalmente, la formalización del APA se vio obstaculizada por una diversidad de intereses dentro del gremio hotelero.

La Administración Tributaria, posterior a la modificación de la legislación de precios de transferencia contenido en el artículo 281 del CTD en el 2009, conduce nuevamente un proceso de auditorías para los hoteles de todo incluido, partiendo de una estrategia sectorial de fiscalización llevada a cabo por las áreas encargadas de las fiscalizaciones externas. Las auditorías, para determinar la renta gravable de fuente dominicana, se sustentaron en las facultades y elementos que le permitía el CTD a ese momento, fundamentalmente tomando en cuenta los lineamientos de precios de transferencia, con sus limitaciones⁴, y complementado con los principios de la realidad económica y la facultad de determinación de oficio.

Para el período fiscal (enero-diciembre) de 2007 hasta 2010, y algunos casos 2005 y 2006, con posterioridad a que las empresas que operan hoteles todo incluido presentaran sus correspondientes Declaraciones Juradas; la base imponible para las determinaciones de la renta gravable de fuente dominicana, se determinó a partir de la tarifa por noche que paga el huésped o cliente final en el extranjero. Utilizando el procedimiento descrito, durante el período 2009-2011 se realizaron 73 auditorías.

⁴ El artículo contenido en el CTD sobre precios de transferencia, Artículo 281, hasta el 2010 era muy limitativo. Aun especificando que la valoración de las contraprestaciones entre vinculadas ha de realizarse en la forma que hubiera sido pactado entre independientes, la legislación no contenía elementos importantes para su determinación como por ejemplo los métodos de valoración. No es hasta mediados de 2011 que se emite la Norma General 04-2011, la cual ofrece un marco legislativo amplio en materia de precios de transferencia como definición de parte relacionada, métodos de valoración, análisis de comparabilidad, ajustes para aumentar la comparabilidad, obligación de remisión de informaciones y penalidades por incumplimiento.

Como resultado se lograron sentencias positivas en los tribunales superiores y el pago de los impuestos correspondientes por los contribuyentes.

A partir de los resultados de las auditorías realizadas se procedió a notificar a los contribuyentes con las determinaciones, a dar continuidad a las disposiciones legales del Código Tributario y consensuar los acuerdos de precios anticipados.

Al definirse los APA's como acuerdos colectivos y en adición a conflictos de intereses internos del sector, esto imposibilitó la firma del APA DGII/ASONAHORES, a pesar de los procesos de auditorías de precios de transferencias a los que había sido sometido el sector a fin de mejorar su cumplimiento tributario. Esta situación impulsó la modificación en noviembre de 2012 del artículo sobre APAs en el Código Tributario, derogando el literal que hacía referencia a los APA's e introduciendo nuevas regulaciones al respecto.

4. SITUACIÓN ACTUAL Y RETOS FUTUROS

4.1. Modificación a la legislación de Precios de Transferencia

Con la publicación de la Ley 253-12 para el Fortalecimiento de la Capacidad Recaudatoria del Estado para la Sostenibilidad Fiscal y el Desarrollo Sostenible, se produjeron nuevas modificaciones sobre la regulación de precios de transferencia y, en especial, sobre los acuerdos de precios de transferencia.

Se añade el Artículo 281-bis que dispone las regulaciones sobre Acuerdos de Precios Anticipados, estableciendo a groso modo la forma mediante la cual se llevarán a cabo las solicitudes del acuerdo. Dicho artículo modifica lo dispuesto anteriormente, permitiendo la negociación de Acuerdos de Precios Anticipados de forma unilateral.

Se establece que los contribuyentes pueden solicitar a la Administración Tributaria acuerdos en materia de precios de transferencia en los cuales se establezcan los valores de las operaciones comerciales y financieras que realizan con partes relacionadas. Como es costumbre, este acuerdo es de una vigencia limitada y es de carácter previo a la realización de las operaciones.

De acuerdo a las disposiciones del artículo 281, al momento de solicitar un APA el contribuyente debe presentar una propuesta que se fundamentará en el valor en que se realizarían dichas transacciones de realizarse entre partes independientes en operaciones similares. Los

APA's pueden comprender también la financiación de contribuyentes con terceros, en los casos en que el contribuyente quedare sometido a la limitación de deducción de intereses. Todos estos procedimientos aplican tanto para los acuerdos bilaterales como multilaterales.

Una vez revisada la propuesta, la Dirección General de Impuestos Internos tiene la facultad de aprobarla, denegarla o modificarla, siendo irrecurrible la decisión de denegación o modificación. No obstante, de ser modificada, el contribuyente no se encuentra en la obligación de suscribir el acuerdo. Como se establece en el párrafo III del artículo 281 bis, este acuerdo es efectivo para el año fiscal en curso y los tres ejercicios fiscales posteriores. Asimismo, se aplica para los ejercicios fiscales vencidos desde la fecha de solicitud del APA, hasta la fecha de suscripción del acuerdo con un límite de dos ejercicios.

En adición fue también incluido el Artículo 281 Bis, Párrafo V sobre regímenes de protección (safe harbor), mediante el cual la AT determina los precios de plena competencia de acuerdo a la actividad o transacción y el contribuyente puede o no acogerse al régimen. Una vez puesto en vigencia para sectores o transacciones con riesgos conocidos e identificados, resultaría en mayor control y eficiencia de la planificación fiscal mediante transacciones controladas.

4.2. Implementación de las disposiciones del Código

De acuerdo a las disposiciones actuales del Código Tributario Dominicano, para la suscripción de los APA's es necesario agotar las etapas de conocimiento, negociación y discusión de las propuestas, así como su posterior firma y verificación. En la actualidad se han llevado a cabo reuniones con los representantes de los hoteles de todo incluido para la suscripción de los acuerdos; a pesar de que los APA's pueden llevarse a cabo de manera unilateral, las negociaciones se han realizado de manera colectiva.

Procedimiento:

1. ASONAHORES somete la propuesta y la documentación relacionada a la operación y valoración de las mismas.
2. La Administración Tributaria revisa la propuesta depositada por la referida Asociación.
3. La propuesta es discutida y negociada por ambas partes (ASONAHORES-DGII) en las reuniones. De igual forma, la Administración ha presentado su contrapropuesta en relación al procedimiento y valoración de las actividades del sector.

Características y contenido del Acuerdo:

- a. Se plantean diferentes tarifas de acuerdo a la categoría y la ubicación geográfica del contribuyente.
- b. La tarifa se fija en base al método del margen sobre costo para determinar el monto del ITBIS (análogo al IVA) y una Tasa Efectiva de Tributación Mínima (TET) para el ISR.
- c. Remitir informaciones para la verificación del cumplimiento del APA.
- d. El tiempo de vigencia es de 3 años más los meses del año de la negociación.

5. OTRAS EXPERIENCIAS

La Administración Tributaria también ha negociado acuerdos que establecen regímenes simplificados de tributación con asociaciones de agricultores de la República Dominicana. En el año 2010 se negociaron acuerdos con los productores de arroz y de leche de distintas asociaciones. Estos acuerdos establecen un procedimiento simplificado de tributación en base a los ingresos, para aquellos productores que no dispongan de contabilidad organizada. Asimismo, en el año 2012 se firmó un acuerdo similar con los productores de banano.

El objetivo principal es reducir el costo de cumplimiento de los pequeños productores, otorgándoles facilidades para la presentación de sus declaraciones de Impuesto sobre la Renta (ISR). El acuerdo los exime de remitir las informaciones sobre comprobantes fiscales y les permite determinar su renta neta imponible al aplicar a sus ingresos gravados las deducciones admitidas establecidas en el mismo. A pesar de que éstos, no son acuerdos de precios anticipados es importante destacarlos pues aportan a la experiencia y capacidad negociadora de la Administración Tributaria.

6. LECCIONES APRENDIDAS

Con el desarrollo de las negociaciones para llevar a cabo los acuerdos de precios anticipados, se pudo verificar que no existe un método único para responder a las estrategias de planificación que tienen los contribuyentes a través de precios de transferencia.

De igual forma se concluyó que es importante y necesario para nuestro país el fortalecer los acuerdos de intercambio de información, pues solo así se pueden establecer hechos objetivos en relación a los cuales van a ser aplicadas las reglas sobre precios de transferencia. Sería una forma adicional que tendría la Administración para llegar a la verdad material sobre los hechos que rodean a un contribuyente.

Con la aplicación de los acuerdos se aumenta en primer lugar la seguridad jurídica, ya que previene anticipadamente la aplicación de ciertos criterios y métodos para las operaciones pactadas en el acuerdo, y en segundo lugar, dicha aplicación trae consigo un aumento de la inversión extranjera. Además, de que se reduce el riesgo de doble tributación: en este caso previene que se origine una doble imposición fiscal, siempre y cuando se encuentre de acuerdo con las demás Administraciones Tributarias.

Hasta ahora, la Administración Tributaria no ha firmado ningún Acuerdo de Precios Anticipados con el sector hotelero. No obstante, se han sostenido reuniones con los representantes de este sector, con el fin de determinar tarifas para concretar un acuerdo de precios anticipados. En este caso, la DGII ha establecido la metodología y ha realizado las estimaciones para establecer el método y el precio/margen neto que se aplicará sobre los costos para determinar las utilidades de los hoteles.

**APAS – ARREGLO ANTICIPADO DE FIJACIÓN DE PRECIOS,
BAPS – ARREGLO BILATERAL ANTICIPADO DE FIJACIÓN DE
PRECIOS, MAPS – ARREGLO MULTILATERAL ANTICIPADO DE
FIJACIÓN DE PRECIOS**

Pablo Ferreri

Director General de Rentas
Dirección General Impositiva
(Uruguay)

CONTENIDO: *Resumen. Introducción. 1.1. Situación internacional en el siglo XXI: una economía globalizada. 1.2. Repercusión de la globalización económica en los sistemas tributarios. 1.3. Precios de transferencia. 2. Definición y características generales. 3. Ventajas y desventajas de los APAs. 4. Aspectos de la normativa uruguaya. 5. Acuerdos unilaterales versus bilaterales (multilaterales). 6. Etapas del procedimiento. 7. Aspectos prácticos tenidos en cuenta a los efectos de concretar un APA. 8. Recomendaciones. 9. Conclusiones.*

RESUMEN

En diciembre de 2011 la DGI celebró el primer acuerdo anticipado de precios; siendo el primero suscrito en América del Sur. El objetivo del presente trabajo es describir sus principales características, señalar los distintos aspectos que se tuvieron en cuenta al momento de su celebración y, a partir de esta experiencia concreta, extraer algunas recomendaciones que puedan ser de utilidad para otras Administraciones Tributarias.

La celebración de este primer acuerdo constituyó una experiencia positiva, tanto para la Administración Tributaria como para el contribuyente.

1. INTRODUCCIÓN

1.1. Situación internacional en el siglo XXI: Una economía globalizada

En general los sistemas tributarios que debieron enfrentar el fenómeno de la globalización, fueron diseñados, tras la segunda guerra mundial, en un entorno de protección comercial e inmovilidad del capital y la mano de obra. Se trataba, por tanto, de reglas fiscales configuradas para un contexto mundial donde el grado de interdependencia e interrelación entre las diferentes economías nacionales era limitado. En ese entorno era factible aplicar tasas muy diferentes de impuestos directos e indirectos.

Sin embargo, esa situación ya no es válida. Las normas fiscales existentes en los diferentes sistemas u ordenamientos tributarios nacionales fueron formuladas en y para un mundo que, en buena medida, ha dejado de existir.

Las últimas tres décadas han sido testigos de una liberalización y globalización de las economías nacionales sin precedente, y las previsiones indican que, al menos, en las próximas tres décadas, ese proceso va a continuar intensificándose.

Varias son las causas por las cuales las empresas internacionalizan su actividad, teniendo como razón última el aumento de su magnitud y volumen. La globalización empresarial se caracteriza por una serie de factores:

- i. necesidad de abrir mercados para aumentar las líneas de producción y conseguir así mayores ingresos y una reducción de los costos unitarios;
- ii. búsqueda de la optimización de sus costos de producción, lo cual implica aspectos tributarios, pero también implica aspectos extratributarios (laborales, materias primas, energía, etc.), justificándose que las empresas busquen trasladar los procesos productivos a aquellos países en los que encuentren determinadas ventajas comparativas;
- iii. gran movilidad de los capitales generadores de rentas pasivas en virtud de las nuevas tecnologías.

Hoy en día, observamos una presencia masiva de multinacionales, sus filiales y demás vinculadas con presencia en diversas soberanías fiscales. La vocación internacional de estas empresas promueve la ampliación de la estructura empresarial a nivel mundial, motivando por parte de los Estados la adopción de medidas fiscales de todo tipo.

1.2. Repercusión de la globalización económica en los sistemas tributarios

La globalización económica, como todo fenómeno económico, posee su reflejo en el ámbito tributario.

Los Estados han enfrentado la necesidad de repensar o replantear las principales reglas fiscales que inspiraban la configuración de los sistemas tributarios nacionales, al considerarse que tales reglas fueron elaboradas y pensadas para un “mundo” que ha dejado de existir como tal. En este sentido, se advierte la existencia de un déficit de adecuación de las “viejas reglas y principios” al nuevo contexto económico y político.

La globalización de los procesos de producción económica dificulta en gran medida la determinación de las bases imponibles de las empresas, lo cual obedece a factores tales como la complejidad para identificar el origen de la renta (piénsese, por ejemplo, en procesos de producción en cadena realizados en varios países, en determinadas operaciones de comercio electrónico o en las global trading operations), o el amplio margen de maniobra que tienen los contribuyentes integrantes de grupos de empresas multinacionales para transferir bases imponibles de un lugar a otro del mundo (tax base shifting).

Puede identificarse esencialmente como el principal fenómeno tributario, una mayor competencia entre los Estados para captar capitales e inversiones; y de la mano de este fenómeno de la competencia la aparición de crecientes conflictos en la aplicación de la potestad tributaria por parte de los Estados (sin dudas el más notorio es el conflicto entre la fuente y la residencia) y esos conflictos se agudizan a medida que la actividad económica y los capitales se internacionalizan.

Los Estados presencian, habitualmente en forma pasiva, la distribución y localización de porciones de su base imponible en territorios ajenos a su jurisdicción fiscal, disminuyendo las posibilidades reales del ejercicio de la soberanía fiscal de cada Estado. El entorno fiscal ha llevado a que los Estados tomen conciencia, e incluyan entre las variables que influyen en el diseño de su política fiscal: el factor internacional.

1.3. Precios de transferencia

De acuerdo a datos de la OCDE del año 2002, más del 60% del comercio internacional se lleva a cabo entre empresas

multinacionales, realizándose el 50% de aquellas transacciones entre empresas vinculadas, es decir, pertenecientes al mismo grupo empresarial.¹

Como consecuencia, las empresas de un mismo grupo situadas en distintas jurisdicciones pueden, a través de la fijación de precios, transferir beneficios o pérdidas de una a otra jurisdicción, alterando la base tributaria correspondiente a cada Estado.

Frente a esta realidad, se han implementado normas tributarias sobre precios de transferencia -tanto a nivel nacional como internacional- a efectos de preservar las bases imponibles en los diferentes Estados.

En Uruguay la Reforma Tributaria del año 2007 (Ley N° 18.083, de 27 de diciembre de 2006) introdujo el control de los precios pactados entre empresas vinculadas a través del establecimiento del régimen de precios de transferencia.

Este régimen se encuentra regulado en el Capítulo VII del Título 4 del Texto Ordenado de 1996, reglamentado por los decretos N° 56/009 y 392/009 y resoluciones dictadas por la Dirección General Impositiva.

Dado que los precios de transferencia no son una ciencia exacta, sino que exigen juicios de valor tanto por parte de la Administración Tributaria como del contribuyente, suelen presentar situaciones de incertidumbre que pueden derivar en conflictos entre éstos. Los Acuerdos Anticipados de Precios (o "Advance Pricing Agreements", en adelante, APAs por su sigla en inglés) se presentan como un instrumento que tiene por objeto minimizar dicha incertidumbre.

Como es sabido, la aplicación del principio de plena competencia (o principio arm's length, por su expresión en inglés)² puede llevar a situaciones de controversias.

Controversias que pueden presentarse no sólo entre el contribuyente y la Administración Tributaria, sino también entre las propias Administraciones Tributarias cuando éstas analizan la renta que es atribuida a su jurisdicción. Por su parte, el aumento de las operaciones internacionales entre empresas multinacionales requiere que las Administraciones Tributarias deban destinar una dotación importante

1 NEIGHBOUR, JOHN, "Transfer pricing: Keeping it at arm's length", *The OCDE observer*, abril de 2002. Disponible en el sitio Web: http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html.

2 Su fundamento se apoya en considerar a los distintos miembros de un grupo multinacional como si fueran empresas separadas en lugar de visualizarlas como partes inseparables de una sola empresa unificada.

de recursos humanos y materiales por tratarse de un área muy controvertida, compleja y en muchos casos de difícil probanza.

Es así que los APAs se presentan como un mecanismo complementario en materia de precios de transferencia que permite reducir el grado de subjetividad inherente a la misma, así como reducir la elusión fiscal y otorgar mayor seguridad jurídica y económica, tanto a los contribuyentes como a la Administración Tributaria. Constituyen una solución complementaria a los procedimientos tradicionales previstos en la legislación doméstica y en los tratados internacionales para resolver cuestiones relativas a esta materia.

2. DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS GENERALES

El numeral 4.123 de las Directrices³ de la OCDE define al APA como “un acuerdo que determina, con carácter previo a la ejecución de las operaciones con entidades vinculadas, una serie de criterios apropiados (relativos, por ejemplo, al método, los comparables, los ajustes pertinentes y las hipótesis críticas relacionadas con eventos futuros), para la determinación de los precios de transferencia de dichas operaciones en un período de tiempo determinado”.

Con la celebración de este acuerdo, la administración garantiza a la empresa que no realizará ningún reajuste del precio si la misma se atiene a las condiciones definidas mediante el APA.⁴

Estos criterios suelen abarcar la selección del método más apropiado, su forma de implementación, la identificación de los comparables, los ajustes necesarios para su comparación y la descripción de las asunciones o hipótesis críticas que pueden condicionar el acuerdo en el futuro. Por ello en general, la finalidad del APA no es fijar con carácter anticipado el “precio de transferencia de una operación” sino acordar la metodología, criterios e hipótesis para que el contribuyente pueda aplicar el principio de plena competencia con mayor seguridad.

Dependiendo de las partes que participan en el acuerdo, los APAs pueden ser clasificados como unilaterales, bilaterales o multilaterales. En los APAs unilaterales la Administración Tributaria y el contribuyente

³ *Directrices en materia de precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones tributarias, emitidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), publicadas el 22 de Julio de 2010.*

⁴ *En el acuerdo puede contemplarse una cláusula de revisión o anulación del mismo cuando se verifiquen variaciones significativas en las operaciones concluidas por el contribuyente, o cuando las circunstancias relativas a las operaciones comparables no controladas varíen de manera tal de influenciar sobre la confiabilidad del método en él establecido.*

de su jurisdicción establecen un acuerdo sin la intervención de otras Administraciones Tributarias interesadas. En los acuerdos bilaterales (multilaterales), en cambio, participan además otra (u otras) Administraciones Tributarias. Si bien la OCDE prefiere estos últimos, pues garantizan mayor seguridad jurídica al contribuyente a la vez que reducen los posibles efectos de doble imposición, éstos resultan ser más complejos y más costosos, además de requerir mayor cantidad de tiempo para su culminación. En países como Uruguay, donde los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (en adelante, CDI) recién comienzan a aplicarse y la práctica de precios de transferencia es relativamente nueva, la celebración de acuerdos unilaterales constituye un buen punto de partida en esta materia. Esta posición parece ser compartida también por la ONU cuando en el numeral 3.10.1 del Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para países en desarrollo⁵ (en adelante, Manual ONU) señala que aunque los APAs unilaterales sean calificados como soluciones parciales para la doble imposición, también se consideran útiles en casos específicos.

Los APAs se diferencian de otros instrumentos como ser la consulta tributaria o las resoluciones. En general, estos últimos tienen por objeto determinar el régimen tributario de determinados hechos, alcanzado exclusivamente a cuestiones de derecho (es decir, a aspectos interpretativos y/o de aplicación de una norma jurídica). En esos casos, la Administración Tributaria no realiza ninguna actividad de investigación sobre la situación fáctica presentada, la cual siempre estará sujeta a comprobación posterior.

Además, estos instrumentos pueden tener un alcance más amplio, abarcando a un grupo o a todos los contribuyentes que califiquen. En el proceso de celebración de APAs, en cambio, la Administración Tributaria debe comprobar con anterioridad los hechos y circunstancias que hacen al caso concreto, limitándose a las operaciones celebradas por el contribuyente con sus entidades vinculadas.

3. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS APAS

Si bien los APAs resultan ser proyectos complejos, que insumen tiempo y recursos importantes de ambas partes, presentan una serie de ventajas para ambos.

⁵ *The United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. Ginebra, Octubre 2012.*

Entre las principales ventajas que presentan, cabe destacar las siguientes⁶:

- i. Permiten a los contribuyentes tener certidumbre sobre el tratamiento tributario en materia de precios de transferencia de las operaciones celebradas con entidades vinculadas, durante un período determinado.
- ii. Constituyen la ocasión para que las Administraciones Tributarias y los contribuyentes se consulten y cooperen entre sí en un espíritu de concertación. Dado que ambas partes procuran llegar a un acuerdo en un marco de negociación amistosa, a diferencia de lo que puede ocurrir en un contexto de fiscalización o controversias, se observa una mayor colaboración de ambas partes, favoreciendo un mayor intercambio de información y una mayor objetividad en la revisión de los datos e información.
- iii. Pueden evitar largas y costosas inspecciones.
- iv. Dado el contexto de cooperación entre las partes, permiten a la Administración Tributaria comprender mejor ciertas operaciones internacionales complejas que llevan a cabo las empresas multinacionales. En este sentido, es posible conocer y comprender mejor los aspectos extremadamente técnicos y los elementos de hecho de ciertas áreas de actividad. Por su parte, el desarrollo de competencias muy especializadas sobre ciertos sectores o ciertos tipos de operaciones posibilitará que las Administraciones Tributarias den un mejor servicio a los contribuyentes que se encuentren en situaciones similares. A través del procedimiento de negociación, las Administraciones Tributarias pueden acceder a datos sectoriales y al análisis de métodos de determinación de precios muy útiles en un ambiente cooperativo.

Respecto a los APAs unilaterales, la ONU justifica su existencia en casos particulares, señalando como ventajas el hecho de que pueden evitar los conflictos entre la Administración Tributaria y el contribuyente, particularmente cuando las disposiciones locales en materia de precios de transferencia no son lo suficientemente detalladas.

También pueden ser especialmente útiles cuando se analizan temas nuevos, en la medida que la Administración Tributaria tiene la oportunidad de analizar el tema más cabalmente antes de emitir una resolución con carácter general.

⁶ *Sobre la base de los comentarios efectuados en los numerales 4.142 a 4.146 de las Directrices de la OCDE.*

Entre las principales desventajas que presentan, cabe destacar las siguientes⁷:

- i. En la medida que los acuerdos sean unilaterales, no se garantiza que puedan surgir cuestionamientos en otras jurisdicciones respecto a las operaciones objeto del acuerdo. En ese sentido, cuando no se trata de acuerdos bilaterales o multilaterales, desde la perspectiva del grupo puede subsistir la incertidumbre respecto al tratamiento en materia de precios de transferencia de las transacciones objeto del acuerdo, así como también pueden subsistir posibles efectos de doble imposición internacional.
- ii. Como consecuencia de la posible doble imposición arriba comentada, puede surgir la necesidad de ajustes correlativos⁸. La flexibilidad que ofrece un acuerdo puede conducir a que el contribuyente y la empresa vinculada pacten sus precios dentro de un rango autorizado en él. Como consecuencia de ello, en un APA unilateral es absolutamente necesario que esta flexibilidad se atenga al principio arm's length (o de plena competencia), ya que una autoridad competente extranjera probablemente rehusará efectuar un ajuste correlativo que se derive en un APA no conforme, desde su punto de vista, con este principio.
- iii. Pueden suponer inicialmente una carga considerable para los encargados de la comprobación de los precios de transferencia, porque es probable que las Administraciones Tributarias deban desviar recursos afectados a otras finalidades (por ejemplo, inspecciones, consultas, litigios, etc.).
- iv. Dependerá a menudo de las exigencias de los medios empresariales. Estas exigencias pueden no coincidir con el plan de gestión de recursos de las Administraciones Tributarias, lo que dificultará el desarrollo eficiente de los acuerdos y de otros trabajos igualmente importantes.
- v. Dificultad en la correcta identificación de las circunstancias de hecho así como de las asunciones críticas del acuerdo (en la medida que se está analizando cómo valorar operaciones futuras).
- vi. Las Administraciones Tributarias necesitan tiempo para

7 *Sobre la base de los comentarios efectuados en los numerales 4.142 a 4.146 de las Directrices de la OCDE.*

8 *Definido en las Directrices de la OCDE como el "ajuste de la deuda tributaria de la empresa vinculada establecido en una segunda jurisdicción fiscal, practicado por la Administración Tributaria de esa jurisdicción tras el ajuste primario realizado por la Administración Tributaria de la primera jurisdicción, con el fin de distribuir coherentemente los beneficios entre los dos países.*

- formar expertos en campos especializados, con el fin de atender solicitudes presentadas por los contribuyentes u otras Administraciones Tributarias.
- vii. En algunos países se observa que los contribuyentes interesados por los APAs son las empresas muy grandes sometidas periódicamente a inspección. Por su parte, también se observa que los contribuyentes que han experimentado dificultades con la Administración Tributaria en materia de precios de transferencia y que desean poner fin a las mismas, suelen estar interesados en la solicitud de estos acuerdos. Ante esta situación, existe el riesgo de desviar hacia esos contribuyentes recursos y competencias que quizás sería preferible destinar a la inspección de otros contribuyentes, donde esos recursos podrían emplearse mejor reduciendo el riesgo de pérdida de recaudación. El equilibrio de los recursos destinados al cumplimiento puede ser particularmente difícil de alcanzar porque un programa de APAs suele requerir un personal muy experimentado y a menudo especializado. Las Administraciones Tributarias necesitan tiempo para formar expertos en campos especializados.
 - viii. Pueden requerir información más detallada sobre una rama de actividad o un contribuyente. Si bien, en principio, la documentación requerida para un acuerdo no tendría que ser más onerosa que para una inspección de precios de transferencia, la Administración Tributaria necesita información más detallada sobre las previsiones y sus fundamentos, que no serían esenciales en el contexto de una inspección de los precios de transferencia (que basa su análisis en hechos pasados).
 - ix. No todos los contribuyentes pueden acceder al procedimiento de negociación de los acuerdos debido al costo y tiempo insumido en éstos, más cuando se trata de operaciones complejas que requieren de la participación de profesionales independientes expertos en la materia. También pueden existir restricciones presupuestarias para la propia Administración Tributaria que la lleve a rechazar solicitudes presentadas. Como consecuencia de ello, éstas pueden atenuar estos problemas asegurándose de que la profundidad del análisis se corresponda con la importancia de las operaciones internacionales en cuestión.

Conforme a lo expuesto, el APA puede considerarse como un procedimiento conservador que brinda al contribuyente certeza sobre el tratamiento tributario en materia de precios de transferencia aplicable a cierta transacción o segmento de negocios.

Es importante mencionar que dentro del ámbito de los negocios internacionales en el que nos encontramos inmersos, un contribuyente debe cumplir con diversas disposiciones fiscales en cada una de las jurisdicciones en las que lleve a cabo actividades de negocios; por lo que el establecimiento de una política de precios de transferencia que pueda cubrir las expectativas de las diversas autoridades fiscales toma un papel primordial.

Derivado de lo anterior, los contribuyentes suelen evaluar la relación costo beneficio en cada una de las jurisdicciones. Es decir, evalúan el riesgo de ser auditado (y eventualmente sufrir determinaciones o ajustes en materia de precios de transferencia) versus aplicar una política conservadora que, aunque represente una distribución diferente de utilidades, reduzca los riesgos ante las autoridades fiscales.

El APA es un procedimiento que permite tanto a los contribuyentes como a las Administraciones Tributarias minimizar riesgos en materia de precios de transferencia, especialmente si hablamos de un APA bilateral o multilateral.

4. ASPECTOS DE LA NORMATIVA URUGUAYA

El artículo 44^o bis del Título 4 del T.O. 1996, en la redacción dada por la Ley No. 18.996, establece: *“El Poder Ejecutivo podrá disponer la aplicación de un régimen de acuerdos anticipados de precios con los contribuyentes en el marco del régimen de Precios de Transferencia establecido por el presente Capítulo. Tales acuerdos deberán suscribirse con anterioridad a la realización de las transacciones que comprendan, y no podrán exceder de tres ejercicios fiscales”*.

Por su parte, el art. 15^o bis del Decreto 56/009⁹, reglamentario de dicho régimen señala: *“La Dirección General Impositiva podrá celebrar acuerdos de precios con los contribuyentes, los cuales deberán suscribirse con anterioridad a la realización de las transacciones que comprendan, y no podrán exceder de tres ejercicios fiscales. El referido plazo se aplicará a los ejercicios cerrados a partir de aquel en que entre en vigencia el régimen. La Dirección General Impositiva establecerá las condiciones y formalidades exigidas para la suscripción de dichos acuerdos.”*

A la presente fecha, no se han emitido otras disposiciones en la materia.

⁹ Agregado por el art. 7 del Decreto 392/009 de fecha 24/8/2009.

Como puede observarse, la legislación doméstica prevé la posibilidad de celebrar este tipo de acuerdos con los contribuyentes. En principio, éstos se prevén de forma unilateral, en la medida que surgen como acuerdos voluntarios entre la Administración Tributaria y el contribuyente que así lo solicite. A diferencia de otros países, no se ha incluido expresamente la mención a la celebración de acuerdos previos bilaterales o multilaterales. Sin perjuicio de ello, y como veremos en el numeral 5 del presente trabajo, estos últimos pueden llegar a ser celebrados toda vez que la transacción objeto de análisis afecte a un residente de otro Estado con el cual Uruguay haya celebrado un CDI que prevea la posibilidad de llevar a cabo un procedimiento amistoso o de acuerdo mutuo.

El régimen de APAs en Uruguay no prevé la posibilidad de realizar acuerdos en forma retroactiva pues excluye a las transacciones realizadas antes de su firma. Una vez firmado el acuerdo, el mismo no podrá exceder de tres ejercicios fiscales (pudiendo ser de uno, dos o tres ejercicios, a opción de las partes). Dicho plazo se aplicará a los ejercicios cerrados a partir de aquel en que entre en vigencia el régimen. Dado que el proceso de celebración de APA suele insumir varios meses (la DGI no dispone de un plazo determinado para expedirse), el cómputo de este plazo puede presentar algunas dificultades prácticas dependiendo del tipo de transacción de que se trate, las cuales serán comentadas en el numeral 8, literal iii, del presente trabajo.

No existe limitación alguna en cuanto a la naturaleza de las transacciones que comprende, pudiendo tener por objeto una, varias o la totalidad de las transacciones celebradas por el contribuyente con las entidades vinculadas, cualquiera sea su naturaleza. Por otra parte, si bien le corresponde al contribuyente decidir qué transacciones han de incluirse en la solicitud, la DGI puede disponer incluir otras transacciones que estime conveniente (aspecto que será discutido durante el proceso de aceptación del acuerdo, como veremos en el numeral 6 del presente trabajo).

Este régimen le otorga amplias facultades a la DGI para aceptar o rechazar el acuerdo a su sola discreción. Si la DGI rechazara la solicitud de APA (si habiéndola aceptado en primera instancia no llegara a un acuerdo con el contribuyente, desestimando su petición), debería dar vista al contribuyente y fundamentar los motivos de su decisión. En la medida que se trata de un acto administrativo, el mismo es recurrible (si bien en la práctica es difícil que esto ocurra). Por su parte, el contribuyente también conserva el derecho de aceptar o rechazar la propuesta de la Administración.

En cuanto a las formalidades que insume este proceso, la DGI ha establecido un manual de procedimiento interno en el cual establece las condiciones y formalidades que serán requeridas para la celebración de un APA, las que se analizan en el numeral 6 del presente trabajo.

Finalmente, cabe precisar que, a diferencia de lo que ocurre en otros países, el presente régimen no prevé el pago de tasa alguna para la suscripción de este tipo de acuerdos.

5. ACUERDOS UNILATERALES VERSUS BILATERALES (MULTILATERALES)

Si los problemas que plantean los precios de transferencia son susceptibles de producir un efecto de doble imposición o plantear dificultades o dudas en cuanto a la interpretación o aplicación del convenio, podría llegar a celebrarse un acuerdo bilateral (multilateral).

Si bien la normativa uruguaya no hace mención expresa a los APAs bilaterales o multilaterales, sino que simplemente establece que la DGI podrá celebrar acuerdos de precios con los contribuyentes, puede sostenerse que éstos pueden ser celebrados en el ámbito del procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los CDI.

En opinión de Calatayud Vázquez¹⁰ (2011): “los APAs en que participe la autoridad competente de un socio por tratado deben considerarse dentro del ámbito del procedimiento de acuerdo mutuo que se menciona en el art. 25 del Acuerdo de Modelo Fiscal de la OCDE (...), aun cuando tales arreglos no se mencionan de forma expresa” (p. 257). Para este autor, “cuando un tratado fiscal tiene cláusula respecto de los procedimientos de acuerdo mutuo similar a la del artículo 25 del Acuerdo del Modelo Fiscal de la OCDE, a las autoridades competentes, por lo general, se les debe permitir que efectúen APA, ya que de otra manera los aspectos relacionados con los precios de transferencia pudieran resultar en situaciones de doble tributación o plantearían dificultades o dudas, respecto de la interpretación o aplicación del tratado” (p. 258).

En un sentido similar, Rodríguez Ondarza¹¹ señala que “en la medida que los convenios de doble imposición priman sobre el derecho

10 CALATAYUD VÁZQUEZ, Adolfo: “Acuerdos anticipados en materia de precios de transferencia APA”. En *Precios de Transferencia*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 2011.

11 RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio. *Una revisión global de la aplicación de los acuerdos previos sobre precios de transferencia y sus implicancias para España*. Madrid: Universidad Complutense de Madrid, 1998.

interno, la ausencia de base jurídica en el derecho interno para la conclusión de un APA no impediría la aplicación de un APA sobre la base del procedimiento amistoso”. Ello llevaría a sostener que incluso en aquellos países en los cuales no se prevea un régimen de APAs en forma expresa, igualmente podrían llegar a celebrarse este tipo de acuerdos en el marco del CDI.

Como señala Calatayud Vázquez¹²: “al llevarse a cabo este procedimiento al amparo de las disposiciones de procedimiento amistoso contenidas en los tratados fiscales, el acuerdo que eventualmente se logra alcanzar es un acuerdo entre Autoridades Competentes, por lo que si el contribuyente no aceptara los términos de dicho acuerdo, podría retirar su solicitud de APA bilateral. Lo anterior conlleva a que en los casos de APA bilaterales, las autoridades y los contribuyentes deben estar en condiciones y comunicación constante”.

En virtud de lo señalado precedentemente, la existencia de los CDI hace que en la práctica los posibles acuerdos unilaterales se conviertan -de hecho- en bilaterales dentro del procedimiento amistoso previsto en éstos.

A la fecha del presente trabajo, Uruguay cuenta con nueve CDI y dos Acuerdos de Intercambio de Información, vigentes. En general, los CDI celebrados por Uruguay recogen el art. 25 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MC OCDE), lo que permitiría que la Administración Tributaria celebre este tipo de acuerdos. Dado lo incipiente de las normas en cuestión, a la presente fecha Uruguay no cuenta con experiencia en la celebración de acuerdos bilaterales o multilaterales.

Sin perjuicio de ello, cabe señalar algunos aspectos que deberían ser tenidos en cuenta en este contexto:

- i. En primer lugar, existe consenso en cuanto a que este tipo de acuerdos puede llegar a reducir los posibles efectos de doble imposición, en la medida que -como vimos- las Administraciones Tributarias lleguen a un acuerdo. Si estas no logran ponerse de acuerdo, deberá tenerse en cuenta si el convenio en cuestión prevé una cláusula sobre arbitraje. Cabe destacar que el arbitraje previsto es parte integrante del procedimiento amistoso y no constituye una vía alternativa de resolución de controversias en materia tributaria entre Estados.

¹² CALATAYUD VÁZQUEZ, Adolfo. *Op. Cit.*, pág. 281.

- ii. Debe tenerse presente que el APA bilateral (multilateral) implica negociaciones con otra Administración Tributaria, en la cual se pondrá hincapié en la aplicación del principio arm's length, como criterio rector para atribuir las rentas entre las distintas jurisdicciones. En ese contexto, las variables a ponderar en un ámbito de negociación son otras. Así el numeral 4.162 de Directrices de la OCDE señalan que desde la perspectiva del contribuyente es menos probable que éstos se sientan obligados a concluir o a aceptar un acuerdo que no se ajuste al principio de plena competencia con la finalidad de evitar costosas y prolongadas inspecciones y eventuales sanciones. En estos casos, las posibles disputas que puedan surgir ya no constituyen simples controversias entre el contribuyente y la Administración Tributaria, sino que implican diferencias entre las propias Administraciones Tributarias lo que puede determinar que el proceso de negociación sea más complejo. Puede observarse que en este caso el rol del contribuyente es más pasivo, aunque -como decíamos antes- es recomendable que este informado del avance del proceso.

- iii. En caso de que no se llegara a un acuerdo entre las Administraciones Tributarias, se plantea la duda de si la DGI puede igualmente celebrar un acuerdo unilateral con el contribuyente. Esta cuestión no está prevista en la norma interna. Algunos autores españoles sostienen "que la falta de acuerdo con el otro Estado debería suponer -en la mayoría de los casos- la aprobación interna de la propuesta formulada por el sujeto pasivo ya que el haber presentado la propuesta al otro Estado implica que a la Administración española le ha parecido adecuada la misma; en otro caso, habría denegado su tramitación. Sin embargo, este efecto de aprobación automático no está previsto en la normativa interna"¹³. Desde la perspectiva uruguaya se plantearía la misma interrogante. A nuestro entender, la Administración Tributaria conserva el derecho de celebrar un acuerdo con el contribuyente toda vez que la disposición legal no lo prohíbe, aun cuando hubiese sido rechazado por la otra Administración Tributaria en el marco de un CDI.

¹³ En opinión de MORENO FERNANDEZ, citado por VILLAVARDE GOMEZ, Maria Begoña, en: "Acuerdos anticipados de Precios de Transferencia", *Precios de Transferencia, Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, 01, del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Ediciones Tributarias Latinoamericanas, Venezuela, 2005. Pág. 204

-
- iv. En caso de que sea la Administración Tributaria del exterior la que proponga el acuerdo, como vimos, la DGI debería responder a dicha solicitud en el marco del procedimiento amistoso previsto en sus CDI. Ello puede resultar importante pues, si bien a la presente fecha no se vislumbra la celebración de este tipo de acuerdos en el corto plazo (dada la complejidad de los mismos y los tiempos y costos involucrados), puede que sean las Administraciones Tributarias extranjeras las que pongan en práctica este mecanismo, antes de lo previsto.
 - v. Los países en desarrollo presentan como principales desventajas lo limitado de sus recursos y su experiencia en la materia, dejando a sus Administraciones Tributarias en posición desfavorables frente a las Administraciones Tributarias de los países desarrollados. En esta materia suelen requerirse recursos para la formación de los funcionarios, acceso a bases de datos -por lo general costosas-, realizar consultas a expertos independientes, viajes al exterior y para capacitación en general, etc. Para minimizar la demanda de recursos (de por sí escasos) de la Administración Tributaria es muy importante que el proceso de acuerdo mutuo sea diseñado lo más eficientemente posible.
 - vi. Si bien se visualiza al programa de procedimiento de acuerdo mutuo como algo complejo, que insume tiempo y recursos especializados, lo cual suele frenar a las Administraciones Tributarias a dar este paso, la ONU observa que aquellos países que lo han implementado (a pesar de las desventajas antes comentadas), han podido capitalizar estas experiencias en su beneficio. Así el numeral 3.11.5 del Manual ONU señala “En las etapas iniciales del procedimiento de acuerdo mutuo, Japón experimentó las desventajas comentadas. Sin embargo, luego de desarrollar una buena relación con varios países socios, una gran cantidad de información fue compartida exitosamente. Por lo tanto, las discusiones prácticas e intensivas sobre la metodología de precios de transferencia o el análisis de comparabilidad rápidamente mejoraron la capacidad de la Administración Tributaria japonesa. (...) La experiencia India ha sido similar en este sentido.”¹⁴

14 Numerales 3.11.5 y 3.11.6 del Manual ONU.

6. ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO

El proceso de celebración de un APA suele comprender una serie de etapas que, de una u otra manera, se reconocen en todos los países. Estas etapas refieren principalmente a las siguientes instancias: reuniones preliminares, proposición del acuerdo, análisis, documentación y control del mismo.

En el caso de Uruguay, la DGI celebró el primer APA (unilateral) con el contribuyente en diciembre de 2011. Sobre la base de esta experiencia concreta, la División de Grandes Contribuyentes de la DGI elaboró un manual de procedimiento relativo a las condiciones y formalidades necesarias para la celebración de tales acuerdos, el cual se definió como de uso interno para los funcionarios de la Administración Tributaria.

A continuación se presentan resumidamente las características generales de las etapas definidas en dicho manual, a saber:

- i. Entrevista previa
El contribuyente tiene la posibilidad de solicitar a la Dirección General de la DGI una reunión previa a la solicitud formal del acuerdo. La misma, de llevarse a cabo, tiene como objetivo principal determinar la viabilidad de éste y su alcance.

En tal oportunidad, el contribuyente explicará el tipo de operaciones objeto de análisis, las características de los bienes o servicios en cuestión, las funciones, riesgos y activos de la empresa, las circunstancias económicas especiales que entienda deberán ser tenidas en cuenta, la metodología de precios de transferencia que se pretenda aplicar, aparte de todas las demás consideraciones que estime pertinentes.

Esta instancia le permite a la DGI tener una aproximación informal a la situación planteada para poder evaluar las circunstancias y complejidad del caso presentado.

- ii. Solicitud formal de celebración del acuerdo
Sin perjuicio de lo establecido en el punto anterior, el contribuyente que quiera celebrar un APA con la DGI deberá solicitarlo formalmente, por escrito.

La referida petición deberá ser ingresada conjuntamente con un Estudio de Precios de Transferencia que elaborará el contribuyente, formalizándose en un expediente.

- iii. **Análisis efectuado por la Dirección General**
La Dirección General analizará la solicitud y, de corresponder, autorizará su estudio, remitiendo las actuaciones a la División Grandes Contribuyentes, para su consideración por el Departamento de Fiscalidad Internacional.
- iv. **Informe técnico**
En esta etapa se procederá a analizar el Estudio de Precios de Transferencia el que deberá contener la siguiente información, sin perjuicio de toda otra que se le solicite durante la etapa de negociación, a saber:
- Identificación del contribuyente;
 - Operaciones objeto de análisis en el presente acuerdo;
 - Período solicitado;
 - Descripción general del negocio y detalle de la operativa;
 - Estructura organizacional, local e internacional;
 - Composición del capital social;
 - Políticas de precios de transferencia;
 - Estrategias de negocio;
 - Análisis funcional de cada una de las empresas vinculadas que participan en las operaciones objeto de análisis, explicando las funciones realizadas, activos utilizados y riesgos asumidos;
 - Descripción de los procedimientos operativos;
 - Método utilizado para la determinación de los precios de transferencia de las operaciones, con indicación de las razones y fundamentos que lo justificaron como el método más apropiado, así como los motivos de rechazo de los restantes métodos.;
 - Aplicaciones numéricas con base en cifras históricas y/o proyectadas de los balances.
 - En caso de corresponder, indicadores de utilidad aplicables;
 - Descripción de los criterios de selección de los comparables. Identificación de los potenciales comparables seleccionados, indicando los motivos de aceptación o rechazo;
 - Cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados (ajustes de comparabilidad);
 - Circunstancias económicas que fundamentan la validez del acuerdo y que deben mantenerse para que la metodología propuesta continúe siendo aceptable (hipótesis críticas);

- Estados contables e información financiera detallada por líneas de productos o segmentos del negocio;
- Contratos celebrados entre las partes;
- Antecedentes administrativos o jurisdiccionales relacionados con la metodología propuesta, si los hubiere;
- APAs celebrados con otras Administraciones Tributarias, ya sea celebrados por el propio contribuyente como por otras entidades vinculadas del grupo multinacional al cual pertenece; especialmente aquellos APAs que tuvieran una operativa similar a la analizada.
- Acreditación de las personas autorizadas para representar al solicitante;

El Departamento de Fiscalidad Internacional analizará la petición presentada, conjuntamente con la información y documentación brindada durante esta etapa. Sobre la base de esta información así como de otros elementos que pudieran surgir durante la propia negociación, se elaborará un primer proyecto de acuerdo.

- v. Acuerdo anticipado de precios
Si la opinión del Departamento de Fiscalidad Internacional fuera favorable, y la Dirección General lo compartiese, se procederá a instrumentar el acuerdo conforme al proyecto preparado, cuyo formato es un contrato.
Dicho contrato será firmado por el contribuyente y el Director General de Rentas, máximo responsable de DGI.
- vi. Dictamen desfavorable
Si la opinión del Departamento de Fiscalidad Internacional fuera desfavorable, y la Dirección General lo compartiera, se rechazará la solicitud presentada comunicándose dicha decisión al contribuyente. A tales efectos, se le dará vista al contribuyente sobre la decisión y sus fundamentos.

7. ASPECTOS PRÁCTICOS TENIDOS EN CUENTA A LOS EFECTOS DE CONCRETAR UN APA

En el presente capítulo, presentamos algunas de las cuestiones prácticas más relevantes que fueran tenidas en cuenta en el caso concreto, a saber:

- i. Como señaláramos precedentemente, a partir de este tipo de acuerdos se definen una serie de criterios que tienen que ver

con la selección del método de análisis, de los comparables, la realización de ajustes de comparabilidad y la definición de las hipótesis o asunciones críticas que condicionan las definiciones anteriores y se relacionan con eventos futuros. En la medida que estos acuerdos deben suscribirse con anterioridad a la realización de las transacciones que comprendan, es necesario realizar una serie de supuestos y predecir algunas de sus variables (lo que comúnmente se conoce como hipótesis o asunciones críticas). En ese sentido, resulta especialmente importante ser extremadamente prudente, ya que los hechos y circunstancias pueden cambiar en los ejercicios futuros que forman parte del acuerdo.

Las Directrices de la OCDE en su numeral 4.124 reconocen que una de las cuestiones claves en la celebración de este tipo de acuerdos es el grado de especificidad del mismo. Es decir, si sólo se limita a la definición de la metodología, su aplicación y las asunciones críticas; o si comprende además cuestiones más específicas que tienen que ver con los resultados futuros (como por ejemplo, los comparables, los porcentajes de rentabilidad, etc.).

Al considerar el alcance de un APA es necesario que la Administración Tributaria preste especial atención a la naturaleza de la transacción objeto de análisis, así como a los hechos y circunstancias que la determinan. El grado de especificidad de las predicciones dependerá de la naturaleza de éstas y de las hipótesis críticas que la condicionan. En el APA aprobado se entendió que era posible adoptar un enfoque más específico en cuanto al alcance del mismo y un enfoque amplio en la definición de las hipótesis críticas, porque así lo justificaban las circunstancias del caso. Sin embargo, este aspecto deberá ser evaluado en cada situación concreta.

- ii. Se entendió que en la medida que un APA contiene un elemento consensual se lo debía asimilar a un “contrato” entre la Administración Tributaria y el contribuyente, y no a una resolución de la DGI que es un acto unilateral de la Administración.
- iii. Dada la necesidad de disponer de recursos muy especializados (de por sí escasos), no era posible aceptar todas las solicitudes presentadas a la Dirección durante la etapa de entrevista previa arriba comentada. A tales efectos, se definió como criterios de selección (o rechazo) aquellos

casos que presentaran determinadas características, como podría ser una empresa recientemente auditada (donde la Administración Tributaria ya había invertido tiempo y recursos en la etapa de auditoría), una empresa que no operara en la comercialización de bienes con cotización conocida en mercados transparentes (por lo complejo de la transacción), etc.

Atento a lo expuesto, se entendió que durante la etapa de entrevista previa era posible realizar una reunión preliminar únicamente con los asesores del contribuyente (a opción de éste), no teniendo obligación de revelar el nombre del contribuyente.

En el año 2011 fueron aceptados para su estudio dos casos. Durante el proceso de revisión de las dos solicitudes formalmente presentadas para la celebración del acuerdo, una de ellas fue retirada por el contribuyente.

- iv. A los efectos del seguimiento de la correcta aplicación del APA, se entendió que los contribuyentes deben presentar un informe anual donde se deje constancia del cumplimiento de dicho acuerdo y del mantenimiento de todas las hipótesis o asunciones críticas sobre las cuales se acordó; debiéndose adjuntar a dicho informe una copia de los estados contables.

8. RECOMENDACIONES

En base a la experiencia arriba comentada, pueden extraerse algunas recomendaciones generales, a saber:

- i. Adopción del régimen en la legislación interna
Celebrar el primer APA luego de algunos años después de la aplicación del régimen de precios de transferencia resultó una experiencia positiva.

La Administración Tributaria adoptó criterios prudentes al definir la cantidad de acuerdos que podía administrar con los recursos que contaba y al definir el perfil del contribuyente que podría llegar a celebrar este tipo de acuerdos. En ese sentido, se valora en forma positiva la posibilidad de realizar entrevistas previas con la Dirección de la Administración Tributaria, identificándose (o no) al contribuyente.

Por su parte, el marco normativo que regula este régimen se presenta en forma flexible, pues simplemente da la opción de celebrar este tipo de acuerdos para un determinado plazo, facultando a la Administración Tributaria a definir las condiciones y formalidades exigidas.

ii. Alcance del acuerdo

Si bien el APA está previsto para las operaciones entre partes vinculadas en el marco del régimen de precios de transferencia, podría ser aconsejable ampliar su alcance a otro tipo de operaciones internacionales. Así por ejemplo cuestiones que tienen que ver con la atribución de ingresos y/o gastos a los establecimientos permanente.

iii. Aspectos temporales relativos a la vigencia del acuerdo

Si bien la normativa es clara en cuanto que comprenderá un período que como máximo será de tres ejercicios fiscales, se plantean algunas cuestiones prácticas en cuanto al cómputo de dichos ejercicios.

Debe tenerse presente que desde el momento que el contribuyente presenta la solicitud y se firma dicho acuerdo puede transcurrir más de un año; y el acuerdo recién será aplicable a las transacciones realizadas luego de su firma. Las legislaciones de algunos países incluyen dentro del APA las operaciones realizadas desde el momento que el contribuyente presenta la solicitud. Esta solución parece razonable dado los costos y tiempos invertidos por los contribuyentes y la Administración Tributaria en la celebración de este tipo de acuerdos. En esos casos, el período comprendido entre la solicitud del acuerdo y su firma debería poder ser objeto de ajustes posteriores, una vez firmado el mismo; ajuste que a nuestro entender debería quedar definido en el propio acuerdo. A la presente fecha, la normativa vigente no permite adaptar este tipo de soluciones.

Para los ejercicios anteriores a la solicitud del APA, si bien la normativa es clara en cuanto a que éstos no quedan comprendidos en el acuerdo, pueden presentarse interrogantes relativas a los criterios adoptados por el contribuyente hasta entonces, especialmente respecto de los ejercicios aún no auditados por la Administración Tributaria. Es por ello que los contribuyentes que han sido objeto de fiscalización suelen ser preferibles para celebrar este tipo de acuerdos.

iv. Aspectos administrativos

Como señaláramos precedentemente, es esencial que el procedimiento de los APAs sea lo más eficiente y eficaz posible, sobre todo en países como los nuestros donde los recursos son escasos.

Si bien a la presente fecha no se vislumbra la realización de acuerdos bilaterales (multilaterales) en el corto plazo, puede que sean las Administraciones Extranjeras las que aceleren la puesta en práctica de este mecanismo.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que aunque la normativa interna no prevea la celebración de acuerdos bilaterales (multilaterales), o no sea la intención de la Administración Tributaria solicitar este tipo de acuerdos a otros países que forman parte de su red de tratados, ésta debería estar en condiciones de poder acceder a la solicitud de éstos en el marco de un CDI. Dicha solicitud podría ser efectuada por el contribuyente o por la Administración Tributaria extranjera. Del análisis de la legislación comparada se observa que el procedimiento de APAs prevé la posibilidad de que el contribuyente solicite este tipo de acuerdos, sin perjuicio de que la Administración Tributaria conserve la potestad de aceptar o rechazar dicha solicitud. Una solución similar podría adoptarse en estos casos.

v. Aspectos tecnológicos

En general, la aplicación de las normas de precios de transferencia requieren el uso intensivo de herramientas informáticas que les permita acceder a información del mercado relativa al conocimiento de la industria, de los sectores de actividad, de cotización de bienes en mercados transparentes o bolsas de comercio, de transacciones o empresas potencialmente comparables, etc.

El régimen de APAs no es ajeno a esta realidad.

El uso de estas herramientas suele tener costos elevados lo que lleva a la Administración a ponderar sus necesidades y evaluar los costos asociados.

9. CONCLUSIONES

Los APAs tienen por objeto completar los mecanismos tradicionales de resolver los problemas de precios de transferencia y serán instrumentos útiles en la medida en que favorezcan a la aplicación del principio de plena competencia, tengan carácter flexible y exista un ambiente de colaboración entre los contribuyentes y la Administración. Sin lugar a dudas los APAs resultan un recurso que tiene como virtud acortar para ambas partes las discrepancias que surgen en las fronteras de un régimen tan sinuoso como el de precios de transferencia. También tienen sus inconvenientes pues no resulta sencillo en todos los casos definir esos criterios. Las partes deben ser extremadamente cuidadosas, ya que en términos de equidad intersectorial, esto funciona en la medida que se pueda asegurar que se aplique a un número relevante de contribuyentes en igualdad de condiciones.

Si bien es sabido que son mecanismos complejos de instrumentar, constituyen experiencias enriquecedoras para la Administración Tributaria que no se limitan al caso concreto sino que repercuten positivamente en la práctica de precios de transferencia en general. Los conocimientos y experiencias adquiridas pueden replicarse positivamente a la fiscalización y control de otros contribuyentes.

TEMA 3

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Horacio Curien

Subdirector General de Fiscalización
Administración Federal de Ingresos Públicos
(Argentina)

CONTENIDO: *Resumen. 1. Rol de la AFIP en el intercambio de información. 1.1. Visión. 1.2. Antecedentes. 1.3. Organización actual y mejoras recientes. 1.4. Exitosa revisión de Argentina PRG. 1.5. Participación en organismos internacionales. 2. Ampliación de la red de socios para el intercambio. 3. Problemas y desafíos de la gestión del intercambio de información. 3.1. Apoyo técnico a las áreas operativas en temas de fiscalidad internacional y motivación el uso de la herramienta del intercambio de información. 3.2. Sistema informático integrado de gestión, seguimiento y evaluación del intercambio de información. 3.3. Aprovechamiento del intercambio automático de información. 3.4. Estrategias para agilizar la gestión del intercambio de información 3.5. Problemática del efectivo intercambio de información. Conclusiones.*

RESUMEN

La presente ponencia aborda la gestión del intercambio de información tributaria que realiza esta Administración Federal a partir de Febrero del año 2010, donde se introducen importantes mejoras organizacionales y se establecen pautas de trabajo específicas respecto del intercambio de información, los que entre otros factores, permitieron un importante salto cualitativo y cuantitativo en dicha gestión.

El impresionante desarrollo que ha tenido la red de acuerdos y convenios para intercambiar información a partir del año 2009 fue un elemento clave en el éxito de la gestión del intercambio de información, donde se lograron introducir socios muy relevantes. La red actual incluye 50 países considerando Convenios para Evitar la Doble Imposición, Acuerdos Específicos de Intercambio de Información y la Convención Multilateral en Asuntos Fiscales OCDE-Unión Europea.

La exitosa revisión combinada (de normativa y práctica) por parte del Peer Review Group pone de relieve que Argentina se presenta al mundo como una jurisdicción de alta transparencia y efectivo intercambio de información.

Asimismo a través de esta AFIP, Argentina tiene presencia en diversos organismos internacionales, exhibiendo ello el importante compromiso asumido. En este contexto se participa de reuniones, grupos de trabajo y otros encuentros vinculados al intercambio de información y materia afines.

La experiencia de trabajo de estos años ha puesto en evidencia la existencia de problemas y desafíos que debemos enfrentar, tales como:

- Mayor aprovechamiento de la modalidad automática o en bloque de intercambio de información, asumiendo los compromisos pertinentes.
- Implementación de estrategias para agilizar la gestión y facilitar los contactos con socios del intercambio.
- Importancia de contar con un sistema informático para la gestión, seguimiento y evaluación del intercambio de información, que asegure eficacia, eficiencia y seguridad.
- Identificación jurisdicciones que no estén preparadas para recibir una cantidad determinada de pedidos de información o con las cuales resulte desbalanceado el flujos de los mismos (mayores pedidos efectuados que los recibidos).

De las citadas cuestiones la última indicada es de trascendencia fundamental si se quiere lograr un efectivo intercambio de información. Ello pone en evidencia la necesidad imperiosa de no desconocer tal situación y pensar en la implementación de mecanismos de compensación de distintos tipos frente a un posible desbalance.

TEMAS

Los temas que se abordan en esta ponencia son los que tienen que ver con los aspectos operativos actuales de la gestión del intercambio de información tributaria en AFIP para terminar concluyendo respecto de problemas y desafíos que se han detectados y las soluciones implementadas.

1. ROL DE LA AFIP EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1.1. Visión

Esta Administración Federal comparte la visión de que el intercambio de información internacional constituye una herramienta fundamental para el control inteligente de los contribuyentes globales. La valiosa información obtenida a partir de esta herramienta, además de permitir probar prácticas de evasión y planificación internacional en casos concretos, también, en la modalidad automática o en bloque, sirve para potenciar los cruces y detectar omisiones por rentas, bienes y actividades del exterior no declaradas.

En el marco de dicha visión y bajo la concepción de “Agencia Única”, desde el año 2010 se centraliza en el Departamento Gestión de Información Internacional dependiente la Dirección de Fiscalidad Internacional, que forma parte de la Subdirección General de Fiscalización, la gestión integrada del intercambio de información internacional, a partir de lo cual se evidencia un notable avance hacia una organización más fortalecida que se encarga de la recaudación de todos los tributos, ya sean interiores o aduaneros, y que hace posible un efectivo aumento en la percepción de riesgo de los contribuyentes y operadores aduaneros, a través de acciones de control coordinadas y en algunos casos conjuntas; no obstante ello, reconociendo sus respectivas especialidades operativas y funcionales.

En lo que respecta al aprovechamiento conjunto de la información internacional, tributaria y aduanera, se generan específicamente los siguientes beneficios:

- Identificación de perfiles de riesgo más precisos y realistas que se integran con la información tributaria y aduanera, lo que redundará en un control más selectivo e inteligente, facilitando el comercio exterior y asegurando la cadena logística.
- Aprovechamiento en la planificación de las estrategias de fiscalización en operativos comunes, alcanzando a situaciones no sólo fraudulentas o evasoras, sino incluso de explotación laboral.
- El uso eficiente de los recursos humanos, técnicos y administrativos, evitando duplicidades innecesarias, favoreciendo al contribuyente con una gestión administrativa más ágil y una mejor atención.

1.2. Antecedentes

Hasta el año 2010 el intercambio de información tributario se gestionaba junto a otras tareas técnicas y operativas relativas a la fiscalidad internacional (dictámenes, informes, selección de casos, etc.) dentro del Departamento de Operaciones Internacionales que dependía de la Subdirección General de Fiscalización.

El impulso internacional en materia de transparencia e intercambio de información sumada a la visión de la gestión actual de la AFIP de aprovechar la herramienta del intercambio de información para el control de los contribuyentes globales, llevó a un replanteo estratégico de la estructura organización y metodología de trabajo en esta materia.

1.3. Organización actual y mejoras recientes

Argentina a través de esta AFIP intercambia información a partir de las cláusulas de intercambio de información incluidas en los Convenios para Evitar la Doble Imposición como así también de los Acuerdos de Intercambio de Información suscriptos.

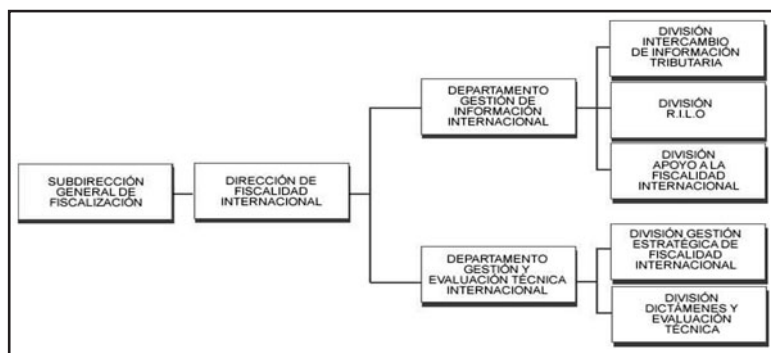
Respecto a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscriptos por Argentina, si bien la autoridad competente es el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas de la Nación, en virtud de la Resolución N° 336/2003 de dicho Ministerio se ha delegado en la AFIP la tramitación de los intercambios de información y la reglamentación de los procedimientos referidos al intercambio de información en el marco de dichos Convenios con Administraciones Fiscales de otros países.

Por otra parte, la AFIP tiene la facultad de suscribir acuerdos de intercambio de información con otras Administraciones Fiscales, en cuyo caso asume la calidad de autoridad competente.

A través de la Disposición N° 258/10 (AFIP) el Administrador Federal ha designado como responsables para actuar en carácter de autoridad competente a las siguientes áreas:

- Subdirección General de Fiscalización.
- Dirección de Fiscalidad Internacional.
- Departamento Gestión de Información Internacional.
- División Intercambio de Información Tributaria

A continuación se expone la estructura de la Dirección de Fiscalidad Internacional, la cual ha sido creada en Febrero de 2010, a partir de la cual se genera un área específica para el intercambio de información, lo cual ha permitido perfeccionar los procesos y controles en esta materia.



La gestión del intercambio de información tributaria se encuentra de manera centralizada en la División Intercambio de Información Tributaria dependiente de dicho Departamento dentro de la Dirección de Fiscalidad Internacional.

En aquellos casos donde la información solicitada no se encuentra disponible en las bases de datos centralizadas con las que cuenta esta Administración Federal, la recolección de la misma se realiza a través de las áreas operativas (Direcciones Regionales Impositivas Metropolitanas y del Interior, Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Nacionales) que correspondan según la jurisdicción fiscal de contribuyente respecto del cual se solicita la información, siendo un total de 27 en todo el país. Estas áreas a su vez son las que proponen los pedidos de información al exterior.

La mencionada gestión del intercambio de información incluye todas las modalidades de intercambio (a pedido, espontáneo, automático, etc.) respecto de todos los países e impuestos involucrados en los instrumentos legales suscriptos.

Al respecto cabe destacar que en el año 2010 se ha elaborado normativa interna única de aplicación obligatoria en materia de intercambio de información tributaria. A través de la Instrucción General N° 894 (DI PyNF) se fijaron las pautas y procedimiento para la tramitación y gestión de los pedidos de información efectuados y recibidos, incluso de los reportes espontáneos. Posteriormente se hicieron cambios en dicha norma a partir de la experiencia

estableciendo un plazo límite de 60 días para que las áreas operativas releven la información y definiendo pautas para las traducciones de la información y documentación recibida.

1.4. Exitosa revisión de Argentina PRG

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, adoptando los lineamientos de la OCDE, ha desarrollado un mecanismo para la revisión de países destinado a controlar y revisar la efectiva aplicación de los estándares sobre intercambio de información y transparencia. El mecanismo se lo conoce como “Revisión de Pares” (Peer Review).

Argentina, a través de esta AFIP, es miembro de dicho Foro Global¹ y a su vez es integrante del grupo más reducido de países que forman el Grupo Revisor de Pares.

Dicha revisión consiste en el monitoreo de la efectiva implementación de los estándares de transparencia e intercambio de información con fines tributarios.

En la última reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información que se llevó a cabo, en el año 2012, en Ciudad del Cabo, Sudáfrica, se recibió la aprobación final de la evaluación de Argentina, por parte de los países miembros.

Cabe destacar que a la fecha se hicieron 103 revisiones (incluyendo suplementarias), las que incluyen revisiones de 66 países solo por la fase 1 (aspectos legales) y 22 países de manera combinada por las fases 1 y 2 (aspectos legales y efectiva práctica de intercambio de información).

Debido a la experiencia de Argentina en materia de intercambio de información, se evaluó al país de manera combinada, pasando a ser el primero de América Latina que se somete a este tipo de revisión y el segundo de América, junto con Estados Unidos.

Como resultado de la evaluación se concluyó que Argentina presenta y cumple satisfactoriamente todos los parámetros analizados, verificándose que la información patrimonial, contable y financiera se encuentra disponible y que la AFIP está en condiciones de acceder a ella y que la misma puede ser facilitada a través de los diferentes acuerdos de intercambio de información firmados con otros países.

¹ *Compuesto en la actualidad por 118 jurisdicciones.*

Argentina se encuentra dentro del 32% de los países que tienen información suficiente y fiable referida a la titularidad de propiedad de sociedades, fideicomisos y bienes, del 51% de los países analizados que disponen de contabilidad obligatoria y del 60% de los países cuya Administración Tributaria tiene potestad suficiente para obtener información.

Como conclusión puede decirse que Argentina se presenta como una jurisdicción con alta transparencia tributaria, tanto por la normativa existente como así también por la efectiva práctica del intercambio de información, con una situación destacada en el contexto regional y también en el mundial.

1.5. Participación en organismos internacionales

AFIP participa activamente en el Grupo de Trabajo N° 10 del área de Políticas Fiscales de la OCDE, el cual actualmente se encuentra abocado a potenciar la inclusión de países en la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua, monitoreo de los avances del Foro Global para la Transparencia y el Intercambio de Información, la elaboración de un Common Reporting Standard para unificar los datos a intercambiar bajo la modalidad automática, entre otros. Todos estos lineamientos y estándares internacionales son luego estudiados y adaptados para ser aplicados en las políticas internas del organismo.

Dentro del área de Políticas Fiscales se destaca el Grupo de Trabajo N° 10 que integra Argentina y que investiga la manera en que los gobiernos pueden cooperar para minimizar la evasión fiscal.

El objetivo consiste en brindar políticas estratégicas; apoyo legal, administrativo y técnico para desarrollar y mejorar los marcos legales, prácticos y administrativos y, de esta manera, facilitar el intercambio de información y la asistencia administrativa mutua con miras a mejorar el cumplimiento fiscal y, a la vez, mantener un equilibrio adecuado respecto de la protección de los derechos del contribuyente.

Se busca además fortalecer la cooperación internacional en el intercambio de información entre administraciones tributarias y los responsables de generar políticas fiscales, así como también aumentar la habilidad de los países para enfrentar la evasión fiscal y contrarrestar la planificación fiscal nociva.

Por otra parte esta Administración participa activamente en los Grupos de Trabajo N° 1 y N° 6 con ciertas vinculaciones con el intercambio de información.

Asimismo cabe destacar la participación activa de representantes de AFIP en las reuniones del MERCOSUR. En este ámbito Argentina propuso analizar la posibilidad de suscribir un Acuerdo Multilateral de Cooperación entre los países miembros y participantes. También podría incluirse el intercambio automático y una NIF unificada a nivel MERCOSUR.

2. AMPLIACIÓN DE LA RED DE SOCIOS PARA EL INTERCAMBIO

Argentina cuenta con cláusulas de intercambio de información en 15 Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDI) vigentes (Alemania, Australia, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Federación Rusa, Suecia). Asimismo cabe destacar que recientemente se ha suscripto un nuevo CDI con España.

Además la Administración Federal ha suscripto numerosos Acuerdos Específicos de Intercambio de Información (AEII) con países estratégicamente seleccionados, siendo los últimos Azerbaiyán, Andorra, Bahamas, Bermudas, China, Costa Rica, Ecuador, Guernsey, India, Italia, Islas Caimán, Isla de Man, Jersey, Mónaco, San Marino y Uruguay. Cabe destacar que ya existían AEII con Brasil, España, Chile y Perú.

Un avance destacado es la vigencia a partir del año 2013 de la Convención Multilateral de Asistencia Mutua en materia fiscal de los países de la OCDE² y la Unión Europea. La adhesión a este mecanismo multilateral permite sumar a Estados Unidos, México, Colombia, Irlanda, Indonesia, Polonia, Portugal y Turquía, entre otros.

Todos estos instrumentos permiten contar con una red de contactos que se extiende a 50 países de todo el mundo, la cual ha sido ampliada en más un 60% en los últimos tres años.

El siguiente gráfico expone el salto exponencial en la cantidad de socios para el intercambio de información que se produce a partir del año 2009 y los crecimientos posteriores.

² Integrada por 31 países.

Asimismo desde esta División se propiciaron cruces a partir de los cuales se detectaron inconsistencia que dispararon acciones de fiscalización que en muchos de los casos utilizaron el intercambio de información a partir de la red de acuerdos y convenios.

Dicha División tiene un rol clave en el apoyo a las áreas operativas respecto del armado de las propuestas de solicitudes de información al exterior como así también en el análisis preliminar de las respuestas que se van obteniendo desde los socios del intercambio.

Asimismo se encarga del aprovechamiento de la información recibida de la modalidad de intercambio automático, incluyendo el cruce contra los datos disponibles en las bases de datos de esta Administración y el seguimiento de los casos.

En conclusión puede decirse que dicha División en el trabajo conjunto que realiza con la División de Intercambio de Información Tributaria desempeña un rol clave en el logro de los objetivos trazados en materia de efectiva utilización de los acuerdos e instrumentos internacionales que permiten el intercambio de información.

3.3. Sistema informático integrado de gestión, seguimiento y evaluación del intercambio de información

Por otro lado se observa la necesidad de implementar un sistema que facilite la gestión de los intercambio entre áreas implicadas de AFIP como así también que permita un mayor y mejor seguimiento y evaluación de los resultados.

En la actualidad el control, actualización y seguimiento de la gestión de los Intercambios de Información, se lleva a cabo mediante una base de datos, bajo plataforma, en la cual se ingresan y organizan de manera estructurada, fiable, homogénea, organizados independientemente y con la menor redundancia posible, con los siguientes ítems: fecha de ingreso, CUIT, apellido y nombre o denominación/razón social, actividad, motivo del intercambio, fecha de la novedad, estado del intercambio, entre otros.

Se trata de una base de datos local, ubicada físicamente en una estación de trabajo con acceso restringido. Sus principales características radican en su simplicidad y generalidad, facilidad de uso para el usuario final, y las consultas de información se especifican de forma sencilla. La interfaz es amigable, accesible a tiempo real, fácil de entender y de accionar, sin que eso actúe en detrimento de su seguridad y fiabilidad.

El sistema actualmente en uso, se basa en el ingreso de datos completando una serie de campos ideados con el fin de brindar una necesaria y completa información de la solicitud.

Siguiendo los lineamientos planteados, los campos se dividen en obligatorios y optativos, de acuerdo al grado de importancia de los datos a ingresar en los mismos.

Cada una de las solicitudes se individualiza (clave única) asignándole un número consecutivo de acuerdo a los campos País, Año de Solicitud y Tipo de Intercambio (a requerimiento, automático o espontáneo). El mismo es asignado de forma automática, una vez ingresados los campos mencionados en el párrafo anterior.

Se destaca la elaboración de estadísticas con distintas finalidades, entre otras para el control de plazos, monitoreo de cumplimiento de las dependencias operativas, informes gerenciales a la superioridad, utilización de Acuerdos y Convenios para Evitar la Doble Imposición, evolución de solicitudes etc.:

- General
- Pendientes
- Por país
- Por temática consultada
- Detallada por sujeto
- Por área operativa del país
- Variación Interanual
- Variación Interanual acumulada

En las mencionadas estadísticas se cuantifican las solicitudes recibidas, las respuestas elaboradas y los casos pendientes. En la base de datos se encuentran consignados todos los datos que permiten identificar las solicitudes, especialmente fechas, motivo de la solicitud, nombre y/o razón social, etc. Se elaboran índices de variación de solicitudes y de respuestas brindadas, con fecha de corte igual al mes en curso.

Por último se destaca que se encuentra en etapa de desarrollo un sistema informático vía web que permita un salto cualitativo en el manejo de la información denominado sistema de gestión y tramitación del intercambio de información internacional, el cual es una aplicación informática que fue pensada a los fines de automatizar la logística interna del intercambio de información internacional (entre las áreas operativas y centrales), y como consecuencia de ello, brindar datos de gestión que sirvan para la toma de decisiones de las áreas competentes en la materia.

La creación de este sistema se funda en la necesidad de apuntalar los siguientes pilares básicos:

- Establecer una plataforma informática que genere un nexo de comunicación directo y fluido con las Áreas Operativas solicitantes de información internacional, y al mismo tiempo proveedoras de información internacional.
- Por otro lado, generar un soporte de gestión y control automatizado que asista a todas las áreas competentes, creando alertas para la corrección de posibles desvíos.
- Asimismo, y como consecuencia de ello, poder acelerar los tiempos de procesos con el objetivo contribuir a una mayor cooperación internacional asegurando el cumplimiento de los plazos pactados en los Acuerdos y Convenios celebrados.
- Finalmente, y casi como cuestión institucional, el hecho de abogar sobre la seguridad de la información. El diseño de la aplicación fue pensada para correr sobre las bases de datos seguras con las que el Organismo.

Claramente a partir de la base actualmente en uso y el sistema pronto a implementarse es posible realizar un monitoreo permanente de la gestión del intercambio de información y de los resultados que la misma genera a esta Administración Federal. A partir de ello se elevan periódicamente informes a las instancias superiores con los avances y logros producidos.

3.3. Aprovechamiento del intercambio automático de información

El intercambio de información automático ha ganado terreno en las agendas internacionales en el último tiempo y esta AFIP quiere aprovechar el impulso alcanzado de ésta herramienta.

Con respecto al intercambio de información automático desde el año 2010 a partir de la creación de las áreas específicas mencionada más arriba se ha hecho un uso muy provechoso de esta modalidad, conforme se indica seguidamente:

- Mayor y mejor aprovechamiento de la información recibida (Italia, Australia, Dinamarca, etc.), incluyendo una metodología consensuada entre áreas implicadas dentro de AFIP donde se establece claramente las responsabilidades y sinergias entre ellas.
- Mejora en los mecanismos de captura de información respecto de los sujetos no residentes, en las declaraciones juradas de

impuesto presentadas por los contribuyentes (impuesto a las ganancias e impuesto sobre los bienes personales) como así también en los regímenes de información (por ejemplo régimen de retención de beneficiarios del exterior, etc.).

- Utilización de la información obtenida en la nueva modalidad de fiscalización electrónica que recientemente se ha implementado. A partir de dicha metodología de control online los contribuyentes completan un cuestionario con su clave fiscal personal, de donde se concluye si se prosigue o no con una acción más profunda de fiscalización.

3.4. Estrategias para agilizar la gestión del intercambio de información

Sin descuidar la obligación de hacer un manejo seguro y confiable de la información intercambiada, en estos tiempos las urgencias y las facilidades que imponen las nuevas tecnologías, propician la necesidad de implementar mecanismos ágiles de gestión.

A los fines de agilizar la gestión del intercambio de información, seguidamente se exponen algunas estrategias implementadas:

- Participación en eventos, reuniones y grupos de trabajo que permiten interactuar con otras autoridades competentes.
- Comunicación telefónica y por email cuidando las medidas de seguridad y confidencialidad.
- Acordar formatos específicos de pedidos con algunos países.
- Visitas para revisar el estado de los pedidos, realizar aclaraciones, establecer mecanismos de trabajo conjunto, etc.
- Establecer memorando de entendimientos para el intercambio automático.

3.5. Problemática del efectivo intercambio de información

Un tema relevante que viene observando esta AFIP la problemática que puede producirse respecto de algunas jurisdicciones que no estén preparadas para gestionar la cantidad los pedidos que se les formulen y aun cuando lo estén se produzca un desbalance en los flujos de pedidos enviados y recibidos.

Esta cuestión no debe pasar inadvertida si se pretende lograr un efectivo intercambio de información. Claramente los intereses entre las partes contratantes pueden no son balanceados y pueden suscitarse situaciones donde algunos países se encuentren con un cúmulo de pedidos que no puedan atender.

Cabe destacar que esta Administración no desconoce que principalmente respecto de los últimos Acuerdos suscriptos pueden presentarse problemas frente al cúmulo de pedidos que puedan impulsarse considerando que algunas Administraciones recién ahora comenzarán a trabajar con el intercambio de información, es por ello que se manejan las siguientes alternativas de compensación:

- Siguiendo los lineamientos de OCDE se pueden plantear un mecanismo de compensación económica de gastos ordinarios y extraordinarios.
- Incluir la posibilidad de apoyo técnico en materia de intercambio de información y otras materias (por ejemplo precios de transferencia, convenios para evitar la doble imposición, etc.).
- Colaborar en el otro Estado en la búsqueda de información y obtención de pruebas de manera conjunta.

CONCLUSIONES

Todo lo expuesto pone en evidencia el compromiso que Argentina adoptó, a través de la actual gestión de la Administración Federal de Ingresos Públicos, respecto de los estándares de transparencia y el efectivo intercambio de información, que pueden resumirse en los siguientes puntos:

- una notable ampliación de la red de acuerdos para el intercambio de información en los últimos años, incluyendo socios claves en el intercambio de información,
- la puesta en marcha de una dependencia central para la gestión del intercambio en todas sus modalidades,
- el establecimiento de pautas de trabajo uniformes y claras,
- la preparación continua de los funcionarios encargados de dicha gestión incluyendo la participación en reuniones y eventos internacionales,
- el desarrollo de un sistema para el seguimiento y control de los intercambios, sistema que se encuentra definido y en etapa de desarrollo para su implementación en el presente año, el cual permitirá enlazar sistémicamente todas las áreas del país que intervienen en el intercambio logrando un mayor grado de eficiencia en los plazos de respuesta.

- el mantenimiento de bases de datos que aseguren un cumplimiento oportuno y completo de las solicitudes,
- la difusión y preparación de los funcionarios de todo el organismo para comprender la importancia del intercambio de información, las responsabilidades que les competen y el aprovechamiento de las potentes bases de datos para dar respuesta temprana a las solicitudes formuladas.
- Y en lo que hace a la gestión en sí, se han identificados problemas y desafíos que tienen que ver con un mayor utilización y aprovechamiento del intercambio de información automático, con la implementación de estrategias que agilizan la gestión en sí sin menoscabar la necesaria seguridad y confidencialidad de la información intercambiada y por último pensando en mecanismos de compensación frente a un desbalance que pueda producirse en el intercambio de información con algunos socios.
- De las citadas cuestiones la última indicada es de trascendencia fundamental si se quiere lograr un efectivo intercambio de información. Ello pone en evidencia la necesidad imperiosa de no desconocer tal situación y pensar en mecanismos de compensación frente a un posible desbalance.

**INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y
ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA
ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS**

Donal Godfrey

Subdirector

Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información

CONTENIDO: *Que es la normativa internacional?. La triangulación de la transparencia. Introducción al proceso de revisión de pares. Fase 2 - Dos temas y una contradicción. Anexo 1: Los términos de referencia. Anexo 2: Revisión de pares adoptadas y publicadas.*

Le agradecemos al CIAT por invitar al Foro Global para exponer sobre su trabajo en esta importante Conferencia. El CIAT es un observador y apoya fuertemente las normas internacionales del Foro Global. Trabajamos en conjunto en actividades de asistencia técnica y sé que algunos de ustedes estarán en Brasil el próximo mes en el seminario de capacitación realizado en conjunto por el Foro Global, el CIAT, el Banco Mundial/ IFC y la Receita Federal de Brasil. Ustedes son importantes para nuestro trabajo y agradecemos profundamente la relación que tenemos con ustedes.

Los escándalos internacionales de 2009 empañaron la transparencia tributaria y ellos impulsaron los cambios en la cooperación internacional; el G20 durante el encuentro en Méjico en septiembre de 2009 anuncio "el fin del secreto bancario" y la restructuración del Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines tributarios (Foro Global).

Desde entonces se han alcanzado importantes metas:

- La membresía del Foro Global ha aumentado a 119 jurisdicciones miembros además de la Unión Europea y 12 observadores incluyendo al CIAT.
- Todas las jurisdicciones miembros se han comprometido a implementar la norma internacional sobre Transparencia e intercambio de información.

- Cerca de 2000 nuevas relaciones (bilaterales y multilaterales) de IDI (intercambio de información) se han realizado y puesto a nivel internacional.
- Muchas jurisdicciones miembros han adoptado en su legislación interna medidas que permiten mejorar la transparencia y efectividad en los intercambios de información.

Resumiendo, la reestructuración del Foro Global y el establecimiento del proceso de revisión de pares produjeron un cambio real. La importancia del trabajo del Foro Global para los responsables de políticas es clara, esto se evidencia con la importancia que los mismos les dan al Foro y el llamado a todos los países para que implementen la normativa internacional. El impacto del trabajo del Foro Global está creciendo, tal cual lo demuestran los informes de prensa que aún no hemos terminado. Estoy seguro que los últimos escándalos serán un incentivo más para continuar con nuestro trabajo.

Quizás este año también se vea empañado, pero realmente han habido muchos cambios en nuestro enfoque del análisis del marco jurídico en la práctica de nuestros miembros.

Comienzo esta nota con una corta introducción a la normativa internacional y al proceso de revisión de pares. Comentare brevemente el resultado de la revisión de la Fase 1 enfocándome particularmente en los miembros del CIAT. Luego los actualizaré con lo que hemos encontrado de la revisión de la Fase 2. Algunos de los resultados previos son muy interesantes y sugieren que aunque se haya progresado internamente en el mejoramiento de la transparencia colocando los acuerdos de intercambio de información a nivel internacional, todavía existen algunas deficiencias en los sistemas internos de las administraciones miembros las cuales limitan la eficacia de la misma.

Que es la normativa internacional?

Todas las actividades del Foro Global tienen como objetivo asegurar la implementación efectiva de la norma internacional sobre transparencia y el intercambio de información con fines tributarios (la normativa internacional). Por lo tanto, en principio sería bueno recordarles a que me refiero con normativa internacional. Esta normativa se basa principalmente en el Modelo de Convención Tributaria de la OCDE actualizado en 2004 y en el Modelo de Acuerdo de Transparencia e Intercambio de información y sus comentarios de 2002. Es importante concebir esta normativa como una triangulación en cuyo centro está la información. En todas partes, la información es esencial para la

administración de los sistemas tributarios. En cada ángulo de este triángulo hay tres pilares en los cuales se basa la normativa: acceso, disponibilidad e intercambio de información.

La triangulación de la transparencia



En otras palabras, la normativa internacional requiere que la información esté disponible, que las autoridades competentes tengan acceso a la misma y que haya un marco legal para responder a las solicitudes de intercambio de información

Si faltara alguno de estos elementos, el intercambio de información y las jurisdicciones no podrían imponerlas de formar efectiva.

La normativa internacional está mejor desarrollada en los *Términos de Referencia* adoptados por el Foro Global en febrero de 2010 los cuales se utilizan para determinar el grado de cumplimiento de la normativa. Los términos de referencia subdividen los tres pilares, acceso, disponibilidad y el intercambio de información, en 10 elementos esenciales (ver Anexo1). El Modelo de Convención Tributaria de la ONU también incluye la normativa y el G20 ha hecho un llamado a todos los países para que la implementen. Inclusive varias organizaciones internacionales la han incorporado en sus políticas.

En Resumen

- La normativa del Foro Global sobre transparencia y el intercambio de información con fine tributarios es aceptada universalmente
- El G20 le hace un llamado a todos los países para que implementen la normativa del Foro Global.
- El Banco Mundial y el EBRD han incorporado la normativa del Foro Mundial en sus políticas.

Introducción al proceso de revisión de pares

El Foro Global está encargado de promover la efectiva implementación de la normativa internacional a través de un profundo monitoreo del proceso de revisión de pares. El mismo realiza cerca de 40 revisiones al año.

El Foro desarrollo el mecanismo de revisión de pares inmediatamente después de la reestructuración realizada en Méjico en septiembre de 2009. Durante este periodo, el Grupo de Revisión de Pares (GRP) desarrollo detalladamente los Términos de Referencia, la metodología a seguir para las revisiones, criterios para la evaluación y la programación de las revisiones. Estos mecanismos fueron adoptados por el Foro Global en febrero de 2010. Además del GRP y el Foro Global, los participantes más importantes en el proceso de revisión de pares son el personal de la Secretaría del Foro Global, los asesores de los países miembros quienes junto con la Secretaría realizan la revisión junto con los oficiales de las jurisdicciones que están siendo revisadas. Cada informe de revisión de pares es redactado por un equipo que cuenta con al menos un miembro de la Secretaría y dos asesores.

El proceso de revisión de pares comprende dos fases. La Fase 1, que evalúa la calidad del marco jurídico de la jurisdicción para el intercambio efectivo de información mientras que las revisiones de la Fase 2 evalúan la aplicación de la normativa internacional en la práctica. La metodología también contempla la Combinación de las revisiones entre la Fase 1 y la Fase 2 realizada en la mayoría de las jurisdicciones que cuentan con un largo historial de intercambio de información (El Anexo 2 contiene la lista de las revisiones de pares que ya han sido adoptadas por el Foro Global).

En Resumen

Hasta la fecha el Foro Global ha completado:

70 revisiones de la Fase 1
26 revisiones combinadas
4 revisiones solo de la Fase 2

Durante el proceso de revisión de pares de la Fase 1, que evalúa el marco legal de las jurisdicciones, se debe determinar si cada uno de los 10 elementos esenciales están “listos”, “listos pero necesitan mejorar” o “no están listos”.¹ Las determinaciones están acompañadas de recomendaciones para mejorar donde sea necesario. Las revisiones que revelen que algunos de los elementos esenciales para lograr el intercambio efectivo de información no estén listos, la jurisdicción no podrá pasar a la revisión de la Fase 2 hasta tanto no siga las recomendaciones indicadas en el informe de la Fase 1.

En Resumen

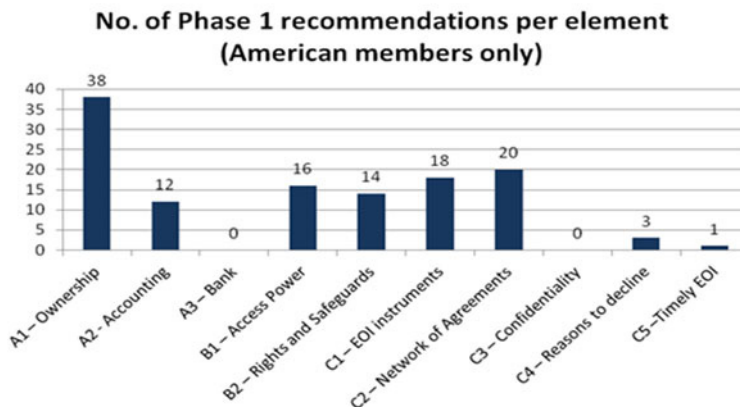
De un total de 862 determinaciones iniciales en la Fase 1 y de los informes combinados:

618 elementos estaban “listos”;
171 elementos estaban “listos pero necesitaban mejorar”; y
73 elementos “no estaban listos”.

Después de la revisión de la Fase 1, 21 jurisdicciones no pudieron pasar a la revisión de la Fase 2. Además, solo 3 jurisdicciones revisadas pudieron pasar a la Fase 2 con la condición de tomar ciertas medidas.

Para la Fase 2 del proceso de revisión de pares, el cual evalúa la implementación de la normativa en la práctica, se aplica para cada uno de los elementos un sistema de cuatro niveles que van desde el que “cumple”, el que “siempre cumple”, el que “parcialmente cumple” y los que “no cumplen”. La revisión de la Fase 2 también tendrá una calificación general de cada jurisdicción tomando en cuenta el marco jurídico de las normativas en prácticas.

1. *El elemento sobre el término para el intercambio de información es solo evaluado en la Fase 2.*



Entonces: ¿funciona?

El Foro Global no solo trata que los países implementen las normativas y recomendaciones del mismo, sino también que apoya y alienta a las jurisdicciones para que sigan las recomendaciones. Si estas jurisdicciones pasan o no a la revisión de la Fase 2, se espera que presenten su informe dentro de los 6 a 12 meses siguientes a la aprobación de su informe que indica cómo han abordado las deficiencias identificadas en sus revisiones de pares. Los informes de seguimiento realizados a las jurisdicciones revisadas demuestran que la mayoría de ellas han realizado los cambios siguiendo las recomendaciones o están en proceso de cumplimiento con las recomendaciones hechas en los informes iniciales.

En Resumen

- 68 jurisdicciones han presentado informes de seguimiento que describen las acciones que han tomado para implementar las recomendaciones
- 38 jurisdicciones han mejorado el acceso a la información en su legislación interna, de las cuales 17 jurisdicciones han obtenido o mejorado el acceso a la información bancaria con fines tributarios
- 53 jurisdicciones han mejorado su legislación para garantizar la disponibilidad de información contable y titularidad, de los cuales 17 jurisdicciones han introducido medidas para eliminar, inmovilizar o de otra forma identificar los titulares de las acciones al portador.

Se han introducido grandes cambios para mejorar la transparencia en los países miembros del CIAT entre los cuales:

- Medidas para eliminar o identificar los titulares de las acciones al portador en Guatemala y Uruguay.
- Medidas para mejorar el acceso de la información bancaria con fines tributarios en Costa Rica y Uruguay.
- Medidas para eliminar los requisitos de los intereses tributarios internos en Costa Rica y Panamá.
- Medidas para mejorar la disponibilidad de la información contable en Bermuda, Costa Rica y Uruguay.

Las jurisdicciones que han implementado cambios para lograr determinar que el “elemento esté listo”, podrían solicitar un informe adicional. El informe complementario adoptado por el Foro Global en mayo de 2011, que asegura que donde se haya obtenido avances en la implementación de las recomendaciones, las mismas sean publicadas. El informe complementario reconoce los avances y revisa que se hayan implementado las recomendaciones donde se necesite.

En Resumen

19 jurisdicciones han solicitado informes complementarios, 8 de los cuales inicialmente no pudieron pasar a la Fase 2. Del resto de los informes complementarios:

- 8 jurisdicciones incluyendo a Barbados, Costa Rica and Uruguay, pudieron pasar a la Fase 2;
- 49 determinaciones se han actualizado;
- 79 recomendaciones han sido eliminadas ya que las jurisdicciones han tomado medidas para cumplir con la normativa internacional.

En el proceso del informe complementario se mide el impacto del Foro Global en el desarrollo de las políticas de las jurisdicciones miembros así como se comprueba que la normativa internacional está siendo incorporada en el marco jurídico en las jurisdicciones donde antes había algunas discrepancias. Los cambios reflejados en el informe complementario se han implementado rápidamente inclusive en algunos casos a solo meses de haber comenzado la evaluación de la Fase 1, tomando en cuenta lo difícil que es pasar una ley en corto tiempo a través del sistema legislativo. Esto ha permitido a jurisdicciones como Barbados, Costa Rica y Uruguay pasar rápidamente a la Fase 2, aunque algunos miembros del CIAT no lo han hecho tan rápido y todavía se encuentran en la Fase 1. En

algunos casos, hay países que han cambiado sus leyes previamente a la revisión de la Fase 1 ej. Guatemala (con respecto a las acciones al portador).

Vamos a centrarnos en los Acuerdos de IDI

La transparencia y el intercambio de información son necesarios no sólo para develar la evasión de impuestos, sino también, en primer lugar, como freno a la evasión. Otro indicador de como se ha implementado la normativa internacional son los numerosos Acuerdos de Intercambio de Información firmados desde 2009. Igualmente, reforzando la cultura de cumplimiento, se ha logrado frenar en gran medida la evasión fiscal. La percepción de que actualmente las administraciones tributarias podrán tener acceso más rápido y fácil a los registros financieros y otros registros mantenidos en el exterior, contribuirá a mejorar los niveles de información revelada y el cumplimiento voluntario.

Muchas jurisdicciones han indicado que estos se han incrementado en las jurisdicciones con las cuales se han firmado acuerdos de intercambio de información.

La mayoría de los acuerdos de intercambio de información son negociados bilateralmente, sin embargo, estas negociaciones podrían tomar mucho más tiempo.

Con el fin de agilizar estas negociaciones, la Secretaría del Foro Global ha facilitado negociaciones multilaterales que llevaran a la firma de acuerdos bilaterales AIIT (Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria). En América Latina, Belice, Costa Rica, Guatemala y Méjico han participado en procesos de negociación multilateral.

Muchas jurisdicciones miembros del Foro Global han firmado la Convención de Asistencia Mutua Administrativa con fines tributarios auspiciado por la OCDE y el Consejo Europeo el cual fue actualizado en el 2010 para reflejar la normativa internacional. Los firmantes más recientes en América Latina son Costa Rica y Guatemala.

Muchas de las jurisdicciones que antes estaban reacias a ampliar su red de IDI a través de la firma de AIIT o de acuerdos de IDI con grandes socios comerciales, actualmente han aceptado totalmente los principios del intercambio de información de estos acuerdos. Este ha sido el caso de Barbados que firmo AIIT con los países Nórdicos, Uruguay que no había firmado ningún acuerdo de IDI con sus mayores socios comerciales (Argentina y Brasil), y Panamá que recientemente

ha firmado AIIT con Estados Unidos, Canadá y los países Nórdicos. Estas jurisdicciones han trabajado fuertemente para cumplir con la normativa internacional desde que fue adoptada en 2009.

En Resumen

- Se han firmado cerca de 1100 nuevos acuerdos bilaterales (CDT/ Protocolos/AIIT) permitiendo el intercambio de información de acuerdo a la normativa internacional.
- A través de la firma de 100 acuerdos bilaterales se han negociado muchos AIIT multilaterales.
- 44 jurisdicciones, incluyendo 42 miembros del Foro Global, han firmado la modificación a la Convención multilateral de Asistencia Administrativa Mutua con fines tributarios, creando más de 900 acuerdos de IDI de acuerdo a la normativa.
- 13 jurisdicciones han informado sobre el avance en los procedimientos de IDI o han fortalecido sus unidades de IDI, mejorando el tiempo para el intercambio de información

Estos resultados demuestran que el proceso de revisión de pares mejora la transparencia, actualiza el marco jurídico y amplifica las redes de intercambio de información. Sin embargo, en la realidad la prueba final es comprobar que el Foro Global está cumpliendo sus metas y si realmente en la practica la transparencia y el intercambio de información han sido mejorados. Esto solo se podrá determinar al final de la revisión de la Fase 2.

Fase 2 - Dos temas y una contradicción

Mientras las revisiones de la Fase 1 examinan el marco legal de una jurisdicción para el intercambio de información, las revisiones de la Fase 2 examinan como este marco funciona en la práctica. Las revisiones de la Fase 2 determinan los mismos diez elementos que las revisiones de la Fase 1, excepto que las mismas se centran en la práctica de estos elementos. Cada elemento recibirá una cualificación, listos, listos pero necesitan mejorar o no están listos. De acuerdo con esta evaluación, cada jurisdicción también recibirá una calificación general sobre la aplicación de la norma en la práctica.

Aunque algunas revisiones de la Fase 2 ya han sido realizadas como parte de una Revisión Combinada, las revisiones independientes de la Fase 2 comenzaron en la segunda mitad de 2012 y solamente 4 revisiones independientes de la Fase 2 (Bélgica, Islas Caimán, Guernesey y Singapur) la han completado hasta la fecha.

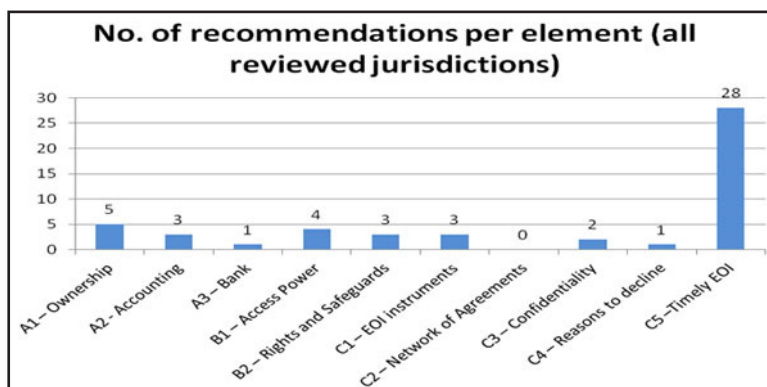
Las calificaciones serán asignadas solo después que un subconjunto representativo de revisiones de la Fase 2 se haya completado. Se espera que esto ocurra para finales del 2013, cuando alrededor de 50 revisiones combinadas y revisiones de la Fase 2 se hayan terminado.

Dos de los temas que emergen de las revisiones combinadas y de las revisiones independientes de la Fase 2, se refieren al volumen de solicitudes y el tiempo de respuesta. En lo que concierne al volumen, las revisiones realizadas hasta la fecha demuestran que, mientras se intercambiaba mucha información, se incrementó el volumen de solicitudes revisadas (22% en promedio). Este aumento no fue tan significativo como previsto por el aumento en el número de IDI firmados. Esto se debe primordialmente a la gran cantidad de acuerdos IDI vigentes y que solo actualmente comienzan a ser utilizados. Igualmente, los países que no tienen impuestos directos tienden a solo a recibir, y no hacer solicitudes.

Sin embargo, existen diferencias en el uso de los acuerdos de IDI por parte de las diferentes jurisdicciones. Mientras algunas de ellas consideran los acuerdos por su efecto disuasorio (por ejemplo en primer lugar, evitando que los contribuyentes evadan los impuestos, o incitándolos a presentar voluntariamente la información), otros conscientemente intentan aplicarlas en la práctica inmediatamente. En las jurisdicciones donde en la práctica se utilizan los acuerdos para obtener información, la lucha contra la evasión fiscal resulta más efectiva ya que numerosas jurisdicciones demuestran que han descubierto casos de evasión fiscal como resultado de los nuevos acuerdos firmados.

Las revisiones combinadas y las revisiones de la Fase 2 también muestran que se está mejorando el tiempo para dar respuesta a las solicitudes de intercambio de información. La norma internacional requiere que las solicitudes reciban respuestas en un plazo de 90 días o, si la misma no se puede responder dentro de ese término, también se debe presentar un informe en un plazo de 90 días. En 2009, algunas jurisdicciones no hubiesen podido responder en 90 días, aun en el caso de una sola solicitud. Actualmente, es poco probable que cualquiera jurisdicción se encuentre en esta posición. Sin embargo, por la cantidad de recomendaciones hechas sobre el tiempo de respuesta en las revisiones combinadas y las revisiones de la Fase 2, se muestra que todavía en muchas jurisdicciones hay problemas con el tiempo.

Igualmente, también hay problemas con respecto a la calidad de las solicitudes y de las respuestas, que no se limitan a los nuevos firmantes de IDI.



Lo que si se demuestra en el proceso de revisión de la Fase 2, es que la intensidad y la eficacia en la cooperación internacional depende de puntos muy específicos. Aun cuando la transparencia internacional y el intercambio de información han sido reconocidas universalmente, y esto se evidencia por la cantidad de nuevos acuerdos, contradictoriamente todavía existen algunas deficiencias internas que impiden que el intercambio de información sea eficaz. Se necesitan habilidades diplomáticas y de negociación para firmar acuerdos sin embargo su aplicación en la práctica depende de la creación de instituciones e infraestructuras para asegurar su buen funcionamiento. Además de cualquier impedimento legal, también pueden existir deficiencias a nivel de:

- **La Administración** - esta se centra más en los problemas internos que en los internacionales. El nivel de conocimiento de los IDI y su potencial para contrarrestar la evasión internacional entre los gerentes y agentes es bajo. Como resultado, la administración tributaria no le ha dado mucha importancia a los IDI y realiza pocas solicitudes.
- **La organización** - La organización del trabajo con los IDI tiene importancia ¿Quién hace qué? ¿Cuánto se hace dentro de la unidad de IDI y cuánto en el campo? ¿Existe una unidad de IDI? Las buenas intenciones no son suficientes. Si desea algo se realice, debe poner alguien al mando. Nuevamente la Alta Gerencia tiene la voz.

- **Los recursos** - no hay una correlación directa entre el número del personal y el volumen de las solicitudes. La mayoría de los equipos de IDI son pequeños. Sin embargo, se debe asignar recursos para asegurar los objetivos y que el personal reciba una adecuada capacitación.
- **Los procesos** -¿Tiene la jurisdicción la capacidad de procesar, dar seguimiento a las solicitudes entrantes y salientes y utilizar datos de otros países? Las operaciones de IDI bien manejadas tienen políticas claras, sistemas de seguimiento y de medidas de resultados.

Estas deficiencias se muestran particularmente en jurisdicciones donde se comienza a intercambiar información o en aquellas representadas como “falsas principiantes”, es decir, que han firmado acuerdos IDI por algún tiempo pero que no han hecho mucho uso de ellos o no los han utilizado eficazmente.

Algunas jurisdicciones ahora están tomando acciones para asignar recursos adicionales para el intercambio de información, mejorando la coordinación entre la autoridad competente / Unidad de IDI y los agentes de campo como por ejemplo los auditores. Un ejemplo de esto es Argentina, que ha aumentado la cantidad de solicitudes por 10 en los últimos tres años. Otras jurisdicciones miembros, como Jamaica, recientemente establecieron unidades IDI. Por otra parte, también se han mejorado los procesos en las jurisdicciones donde aún no se han realizado las revisiones combinadas o de la Fase 2. Éste es el caso de Panamá y Uruguay, donde se han realizado muchos esfuerzos para asegurar que se inicien de la manera correcta.

Para mejorar aún más la efectividad del intercambio de información y la implementación de la normativa internacional en la práctica, es esencial desarrollar la cooperación y la comunicación entre las autoridades competentes y los funcionarios responsables del intercambio. En este sentido, el Foro Global ha organizado reuniones con autoridades competentes para mejorar esta cooperación. Dado que muchos países que participan en el Foro Global son países en desarrollo, y tienen poca experiencia en cooperación internacional e intercambio de la información, se les ofrece asistencia técnica para que desarrollen los estándares internacionales, ayuda para prepararse para sus revisiones de pares y para implementar las recomendaciones. Como se mencionó anteriormente, el próximo mes se realizara un seminario de capacitación en Brasil, en el cual el CIAT participara, igualmente hemos organizado seminarios de capacitación en Argentina, Barbados y Jamaica. También hemos

enviado instructores a los cursos organizados por el CIAT o por los países miembros en la región. Ofrecemos también asistencia bilateral y algunos miembros del CIAT se han beneficiado de la misma. Al mismo tiempo, el Foro Global desarrolla herramientas para ayudar a implementar los IDI en la práctica, incluyendo un manual de trabajo, y un sistema de seguimiento para las solicitudes de información.

Aún no hemos terminado

El Foro Global ha dado muestras significativas del impacto que tiene nuestro trabajo.

Como resultado del avance en el intercambio de información, la transparencia, las leyes de IDI, los sistemas y las organizaciones se convierten en herramientas más eficaces, reflejándose en un mejor servicio a las partes interesadas en los tratados.

Los recientes escándalos muestran la importancia del trabajo que estamos realizando.

Hace algunos años, muchos países no podían utilizar la información obtenida, sin embargo, actualmente se tienen todas las herramientas y la infraestructura necesaria para que las administraciones tributarias puedan utilizarla. Esto garantizaría que las investigaciones a las cuentas en el exterior sean más eficaces. Es evidente que se puede hacer mucho más para garantizar que todas las jurisdicciones adopten una cultura de EDI en de sus administraciones y que tengan las herramientas necesarias para mejorar la transparencia internacional de los últimos años. No es imposible, pero tampoco es fácil, y requiere dedicación, así como esfuerzos coordinados con políticas, medidas legales y operacionales entre las jurisdicciones de las administraciones miembros.

Anexo 1: Los términos de referencia

Los términos de referencia están disponibles en la sección de documentos claves del sitio web del Foro Global: www.oecd.org/tax/transparency y en el portal de IDI: www.eoi-tax.org. Abajo se presenta un resumen de los puntos clave.

Los Términos de Referencia

Las normas de transparencia e intercambio de información que han sido desarrolladas por la OCDE se encuentran sobre todo en el artículo 26 del Modelo de Convenio Tributaria de la OCDE y el

Acuerdo Modelo de Intercambio de Información Tributaria del 2002. El estándar busca un equilibrio razonable entre la privacidad y la necesidad de las jurisdicciones para cumplir sus leyes tributarias. Requieren lo siguiente:

- Intercambio de información a solicitud cuando es “probablemente relevante” para la administración del socio del tratado para la aplicación de sus leyes internas.
- Que no existan restricciones causadas por secreto bancario o requisitos tributarios internos.
- Disponibilidad de la información y autoridad para obtenerla.
- Respeto por los derechos de los contribuyentes.
- Estricta confidencialidad de la información intercambiada.

Los términos de Referencia desarrollados por el Grupo de Revisión de Pares y acordados por el Foro Global desglosan estas normas en 10 elementos esenciales de acuerdo a las cuales se revisan las jurisdicciones.

Los 10 elementos esenciales de la transparencia e intercambio de información con fines tributarios

A Disponibilidad de la Información

- A.1.** Las jurisdicciones deben asegurarse de que la información sobre la propiedad e identidad de todos los actores esté disponible a sus autoridades competentes.
- A.2.** Las jurisdicciones deben asegurarse que existen registros contables confiables para todos los acuerdos y entidades relevantes.
- A.3.** La información bancaria de todos los cuentahabientes debe estar disponible.

B Acceso a la Información

- B.1.** Las autoridades competentes deben tener la autoridad de obtener y proporcionar información de cualquier persona dentro de su jurisdicción territorial que esté en posesión o en control de tal información, de acuerdo a las solicitudes explícita en los acuerdos de IDI.
- B.2.** Los derechos y garantías que se aplican a las personas en la jurisdicción solicitada deben ser compatibles con un intercambio eficaz de información.

C Intercambio de Información

- C.1.** Los mecanismos de IDI deben procurar un eficaz intercambio de información.
- C.2.** La red de mecanismos de intercambio de información de las jurisdicciones debe cubrir todos los socios relevantes.
- C.3.** Los mecanismos de intercambio de información de las jurisdicciones deben tener provisiones adecuadas para asegurar la confidencialidad de la información recibida.
- C.4.** Los mecanismos de intercambio de información deben respetar los derechos y garantías de los contribuyentes y de terceros.
- C.5.** La jurisdicción debe proporcionar la información en su red de acuerdos en plazos razonables.

Anexo 2: Revisión de pares adoptadas y publicadas

	Jurisdicción	Tipo de revisión	Fecha de publicación
1	Andorra	Fase 1	12 septiembre de 2011
2	Anguilla	Fase 1	12 septiembre de 2011
3	Antigua and Barbuda	Fase 1	12 septiembre de 2011
		Complementario	20 junio de 2012
4	Argentina	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	27 octubre 2012
5	Aruba	Fase 1	14 abril de 2011
6	Australia	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	28 enero de 2011
7	Austria	Fase 1	12 septiembre de 2011
8	Las Bahamas	Fase 1	14 abril de 2011
9	Bahréin	Fase 1	12 septiembre de 2011
10	Barbados	Fase 1	28 enero de 2011
		Complementario	5 abril de 2012
11	Bélgica	Fase 1	14 abril de 2011
		Complementario	12 septiembre de 2011
		Fase 2	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
12	Belice	Fase 1	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
13	Bermuda	Fase 1	30 septiembre 2010
		Complementario	5 abril de 2012
14	Botsuana	Fase 1	30 septiembre 2010
15	Brasil	Fase 1	5 abril de 2012
16	Brunei Darussalam	Fase 1	26 octubre 2011
17	Canadá	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	14 abril de 2011

TEMA 3.1 (Foro Global sobre Transparencia)

	Jurisdicción	Tipo de revisión	Fecha de publicación
18	Islas Caimán	Fase 1	30 septiembre 2010
		Complementario	12 septiembre de 2011
		Fase 2	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
19	Chile	Fase 1	5 abril de 2012
20	China	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	20 junio de 2012
21	Islas Cook	Fase 1	20 junio de 2012
22	Costa Rica	Fase 1	5 abril de 2012
		Complementario	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
23	Curasao	Fase 1	12 septiembre de 2011
24	Chipre	Fase 1	5 abril de 2012
25	Republica Checa	Fase 1	5 abril de 2012
26	Dinamarca	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	28 enero de 2011
27	Dominica	Fase 1	27 octubre 2012
28	Estonia	Fase 1	14 abril de 2011
		Complementario	20 junio de 2012
29	Finlandia	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
30	Ex-República Yugoslava de Macedonia	Fase 1	26 octubre 2011
31	Francia	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	1 junio de 2011
32	Alemania	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	14 abril de 2011
33	Ghana	Fase 1	14 abril de 2011
34	Gibraltar	Fase 1	26 octubre 2011
35	Grecia	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	20 junio de 2012

TEMA 3.1 (Foro Global sobre Transparencia)

	Jurisdicción	Tipo de revisión	Fecha de publicación
36	Granada	Fase 1	20 junio de 2012
37	Guatemala	Fase 1	5 abril de 2012
38	Guerneseý	Fase 1	28 enero de 2011
		Fase 2	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
39	Hong Kong, China	Fase 1	26 octubre de 2011
40	Hungría	Fase 1	1 junio de 2011
41	Islandia	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
42	India	Fase 1	30 septiembre 2010
43	Indonesia	Fase 1	26 octubre de 2011
44	Irlanda	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	28 enero de 2011
45	Isla de Man	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	1 junio de 2011
46	Italia	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	1 junio de 2011
47	Jamaica	Fase 1	30 septiembre de 2010
48	Japón	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	26 octubre de 2011
49	Jersey	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	26 octubre de 2011
50	República de Corea	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	5 abril de 2012
51	Liban	Fase 1	20 junio de 2012
52	Liberia	Fase 1	20 junio de 2012
53	Liechtenstein	Fase 1	12 septiembre de 2011
		Complementario	27 octubre de 2012
54	Luxemburgo	Fase 1	12 septiembre de 2011
55	Macao, China	Fase 1	26 octubre de 2011
56	Malaysia	Fase 1	26 octubre de 2011
57	Malta	Fase 1	5 abril de 2012

TEMA 3.1 (Foro Global sobre Transparencia)

	Jurisdicción	Tipo de revisión	Fecha de publicación
58	Islas Marshall	Fase 1	27 octubre de 2012
59	Mauricio	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	28 enero de 2011
		Complementario	26 octubre de 2011
60	México	Fase 1	5 abril de 2012
61	Mónaco	Fase 1	30 septiembre de 2010
		Complementario	26 octubre de 2011
		Complementario	27 octubre de 2012
62	Montserrat	Fase 1	20 junio de 2012
63	Países Bajos	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	26 octubre de 2011
64	Nauru	Fase 1	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
65	Neo Zelanda	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	1 junio de 2011
66	Niue	Fase 1	27 octubre de 2012
67	Noruega	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	28 enero de 2011
68	Panamá	Fase 1	30 septiembre 2010
69	Las Filipinas	Fase 1	1 junio de 2011
70	Polonia	Fase 1	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
71	Portugal	Fase 1	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
72	Qatar	Fase 1	30 septiembre 2010
		Complementario	5 abril de 2012
73	Rusia	Fase 1	27 octubre de 2012
74	Samoa	Fase 1	27 octubre de 2012
75	San Kits y Nevis	Fase 1	12 septiembre de 2011
76	San Lucia	Fase 1	20 junio de 2012
77	San Vicente y las Granadinas	Fase 1	5 abril de 2012

TEMA 3.1 (Foro Global sobre Transparencia)

	Jurisdicción	Tipo de revisión	Fecha de publicación
78	San Marino	Fase 1	28 enero de 2011
		Complementario	26 octubre 2011
79	Seychelles	Fase 1	28 enero de 2011
		Complementario	20 junio de 2012
80	Singapur	Fase 1	1 junio de 2011
		Fase 2	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
81	Sint Maarten	Fase 1	27 octubre de 2012
82	Eslovaquia	Fase 1	5 abril de 2012
83	Eslovenia	Fase 1	27 octubre de 2012
84	África del Sur	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	27 octubre de 2012
85	España	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	26 octubre de 2011
86	Suecia	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
87	Suiza	Fase 1	1 junio de 2011
88	Trinidad y Tobago	Fase 1	28 enero de 2011
89	Turquía	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
90	Islas Turcas y Caicos	Fase 1	12 septiembre de 2011
		Complementario	26 octubre de 2011
91	Emiratos Árabes Unidos	Fase 1	20 junio de 2012
92	Reino Unido	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	12 septiembre de 2011
		Complementario	EN ESPERA DE APROBACION POR PARTE DEL FORO GLOBAL
93	Estados Unidos	Combinado (Fase 1 and Fase 2)	1 junio de 2011

TEMA 3.1 (Foro Global sobre Transparencia)

	Jurisdicción	Tipo de revisión	Fecha de publicación
94	Uruguay	Fase 1	26 octubre de 2011
		Complementario	27 octubre de 2012
95	Vanuatu	Fase 1	26 octubre de 2011
96	Islas Vírgenes (Reino Unido)	Fase 1	12 septiembre de 2011
		Complementario	26 octubre de 2011

LA FISCALIZACIÓN Y COBRANZA EN EL EXTERIOR

Marian Bette

Asesora Superior de Políticas
Administración de Impuestos y Aduanas
(Países Bajos)

CONTENIDO: 1. Introducción. 1.1. La Administración tributaria Holandesa en breve. 1.2. Cooperación internacional. 2. Normativa. 2.1. Imposición de los impuestos. 2.2. La recaudación de los impuestos. 3. La cooperación internacional en auditorías fiscales. 3.1. Intercambio de información y auditorías fiscales. 3.2. Auditorías internacionales en la práctica. 3.3. Auditorías tributarias simultáneas: acuerdos con Bélgica y Alemania. 3.4. Controles multilaterales (UE). 3.5. Joint audits (OECD). 4. Cooperación internacional en materia de cobro de impuestos. 4.1. La asistencia mutua en materia de cobro de impuestos. 4.2. Principios generales de política en el cobro de impuestos a nivel internacional. 4.3. El método paso a paso. 4.4. El método directo

1. INTRODUCCIÓN

1.1. La Administración tributaria Holandesa en breve

La Administración Tributaria Holandesa es responsable de:

- la ejecución de la imposición y recaudación de los impuestos estatales y los derechos de aduana;
- el control aspectos de seguridad, salud, economía y medio ambiente en la importación, el tránsito y la exportación de mercancías;
- la imposición y recaudación de las cuotas de seguros de los empleados y los seguros sociales;
- la ejecución de las contribuciones dependientes de los ingresos en el marco de la Ley sobre el Seguro de Salud;

- el realizar las tareas de aplicación de la ley en el campo de la planificación económica y la integridad financiera;
- el fijar y pagar los subsidios dependientes de los ingresos para, por ejemplo, las subvenciones que las familias pueden recibir por los gastos de guardería infantil y los subsidios de cuidado y asistencia;
- la imposición y recaudación, para terceros, de una serie de impuestos, gravámenes y demás créditos tributarios.

En la Administración Tributaria Holandesa trabajan 28.000 personas en los procesos primarios y en los procesos de apoyo.

La Administración Tributaria fomenta el cumplimiento a base de prestar servicios apropiados. Y efectúa vigilancia de manera adecuada de la observancia de las obligaciones legales y si es necesario las hace cumplir mediante derecho administrativo o procedimiento penal. En su modo de actuar, la Administración Tributaria centra la atención en los ciudadanos y las empresas y como punto de partida toma la confianza en los casos en que eso esté justificado. La Administración Tributaria adapta su mantenimiento a las actitudes y motivaciones de los ciudadanos y las empresas en materia de cumplimiento. De los instrumentos de que dispone la Administración Tributaria, esta elegirá los que contribuyan de la manera más efectiva al cumplimiento.

Eso es denominado estrategia para lograr el cumplimiento. O sea que ese enfoque está dirigido a influir en el comportamiento. Además, en lo posible los procesos son digitalizados y estandarizados.

El comportamiento de cumplimiento se manifiesta con respecto a la propia imposición de impuestos en:

- el (con razón) registrarse para pagar impuestos;
- el hacer declaración (a tiempo);
- el hacer declaración de manera correcta y completa;
- el pagar (a tiempo).

El cumplimiento también se manifiesta en el cumplir con la obligación de cooperar en beneficio de la tributación de terceros.

1.2. Cooperación internacional

La cooperación internacional en el ámbito de los impuestos es cada vez más importante; para la Administración Tributaria, pero también

para los contribuyentes. La economía holandesa está fuertemente ligada al extranjero y los contribuyentes se están moviendo más y más en el ámbito internacional.

Esta presentación escrita describe cómo la Administración Tributaria organiza la cooperación internacional enfocándose en los controles y la cooperación a nivel internacional encaminados a lograr la recuperación. Las actividades que la Administración Tributaria desarrolla en este terreno encajan muy bien dentro de la estrategia para lograr el cumplimiento y están basadas en los tratados de carácter nacional, bilateral y multilateral y en la normativa. En primer lugar, vamos a entrar en esta normativa y la política de los tratados de Los Países Bajos. A continuación, se describen la organización y las experiencias en la práctica de las actividades internacionales del control, la inspección y la recaudación.

En la organización de la Administración Tributaria Holandesa, la autoridad competente para el intercambio de información se ha puesto en manos de una autoridad central competente, que tiene mandato para hacerse cargo del intercambio de información respecto de los impuestos (directos e indirectos) y también para llevar a cabo la asistencia mutua en materia de recaudación.

2. NORMATIVA¹

Las empresas operan cada vez más a nivel internacional; eso no solo se aplica a las multinacionales, sino también a las empresas en el segmento de las PYMES (pequeñas y medianas empresas). Lo mismo se aplica a las personas particulares. Por tanto, es de suma importancia que las administraciones tributarias puedan operar a nivel internacional; por ejemplo mediante el intercambio de información y otras formas profundas de cooperación. El fundamento legal de esta cooperación existe en los convenios bilaterales y multilaterales, y las normativas nacionales e internacionales. El Ministerio de Finanzas Holandés, ha publicado la política sobre convenios en la nota Política sobre Tratados Fiscales².

¹ Al escribir los capítulos 2 y 3 de esta contribución se ha utilizado con gratitud el libro "La cooperación europea y las normas para inspección fiscal intracomunitario", Catedrático Lic. Dr. E.C.J.M. van der Hel (septiembre de 2009, Nyenrode Business Universidad)

² Resumen disponible en inglés en <http://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingen-internationaal/documenten-en-publicaties/circulaires/2011/02/14/summary-memorandum-dutch-tax-treaty-policy-2011.html>

2.1. Imposición de los impuestos

Bilateral

El intercambio de información se puede regular en, específicamente adaptados, convenios fiscales bilaterales de intercambio de información (TIEAs, por sus siglas en inglés) o en convenios fiscales que contengan un artículo que corresponda con el artículo 26 del convenio modelo de la OECD tal como ese artículo reza desde el año 2005. Ambos tipos de convenios, hacen posible el solicitar y obtener información que sea relevante a efectos fiscales. El artículo estándar en los convenios fiscales ofrece, en principio, la posibilidad de intercambiar información de manera espontánea automática. Para el segundo tipo de intercambio de información, las autoridades fiscales en cuestión pueden llegar a acuerdos más detallados. Holanda eso lo hace firmando acuerdos de cooperación (en general llamados MoUs), con administraciones tributarias homólogas en los que se estipulan acuerdos detallados sobre el modo de ordenar el intercambio automático de datos, por ejemplo acuerdos sobre las categorías de información que se van a intercambiar y los plazos. En los Países Bajos, estos MoUs se publican en el Boletín Oficial del Estado debido a la obligación de notificar; esta es una medida de protección jurídica que a la Administración Tributaria le impone la obligación de informarle al contribuyente al respecto antes de facilitar la información internacional.

Tanto los acuerdos bilaterales de intercambio de información fiscal con otras jurisdicciones (Tax Information Exchange Agreements) o bien TIEAs, por sus siglas en inglés, como los más recientes convenios fiscales con un artículo de información, corresponden con las normas actuales de transparencia e intercambio de información que fueron establecidas en 2009 en la relación de la OECD, G-20 y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Fiscal en Materia Tributaria (en inglés Global Forum on Transparency and Exchange of Information). Una de las normas elaboradas es que un Estado solicitado no puede negarse a proporcionar información sobre la base de la falta de un interés propio (de imponer impuesto) (en inglés 'domestic interest') con dicha información. Un Estado solicitado tampoco puede negarse a proporcionar información sobre la base de un secreto bancario nacional.

Los Países Bajos han firmado tratados o convenios con más de 90 países para evitar la doble imposición y con 30 países han firmado TIEAs. Cada trimestre, el Ministerio de Finanzas publica una lista del estado actual de los tratados.

Multilateral

Además de los tratados bilaterales, también existen tratados multilaterales y normativas en el ámbito de la cooperación administrativa. Para Los Países Bajos y en el campo de las auditorías internacionales, son importantes tanto la normativa de la Unión Europea como la Convención CAAMMF. Abajo sigue una breve explicación.

1. Directiva (directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011), relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.
2. Reglamento (reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010), relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Conjuntamente, esta Directiva y Reglamento, forman la base para los estados miembros de la Unión Europea para la cooperación administrativa tanto para los impuestos directos como los indirectos; regulan tanto el intercambio de información (a petición, espontánea y automáticamente) como la cooperación profunda al momento de realizar las auditorías en varias formas:

- la presencia de funcionarios en las oficinas de la Administración Tributaria en las oficinas de las administraciones tributarias en otros Estados miembros (también llamada asistencia en persona)
- auditorías tributarias simultáneas

Para Los Países Bajos, además del derecho de la UE, también es importante la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal del 25 de enero de 1988 del Consejo de Europa y la OCDE (la Convención CAAMMF) (en lo sucesivo: la Convención). Mediante una modificación reciente, la convención multilateral ha sido adaptada a las nuevas normas arriba citadas. La adhesión a la Convención ya no se limita a los Estados miembros del Consejo de Europa y de la OCDE.

La aplicación concreta de esta normativa para las inspecciones tributarias, se tratará en el próximo capítulo.

La legislación holandesa

Las citada normativa internacional, se ha incluido en la legislación nacional holandesa en la Ley sobre Asistencia Internacional Administrativa Mutua en Materia Fiscal para la Recaudación de

Impuestos (el Reglamento tiene efecto directamente). Esa Ley regula el alcance del intercambio de información y las formas de asistencia que Holanda tiene que facilitar y recibir.

2.2. La recaudación de los impuestos

Bilateral

Con varios países, dentro y fuera de la Unión Europea, se han firmado tratados bilaterales. Así, por ejemplo, en la recaudación de impuestos directos, es posible la asistencia con Nueva Zelanda (Convenio entre el Reino de Los Países Bajos y Nueva Zelanda sobre la asistencia mutua en el cobro de créditos fiscales) y con Alemania (Tratado entre Alemania y Los Países Bajos relativo a la asistencia administrativa mutua en el cobro de deudas fiscales y la entrega de documentos) sobre la base de específicos tratados, firmados con estos países, de asistencia mutua en materia de cobro de impuestos. Y además, se han firmado tratados bilaterales con varios países para evitar la doble imposición; en algunos de esos tratados se ha incluido uno o varios artículos que guardan relación con la asistencia en el cobro de impuestos (por ejemplo, los tratados con Bélgica y Canadá).

Para los Países Bajos, la asistencia en el cobro de impuestos es un elemento importante de la política de tratados fiscales, que también aspira a mejorar la cooperación administrativa. En las negociaciones sobre tratados, se trata de incluir una disposición sobre la asistencia en materia de cobro de impuestos de conformidad con el artículo 27 de la Convención Modelo de la OCDE. En adición, a la Convención Modelo de la OCDE, Holanda se esfuerza además para que se incluyan los siguientes elementos:

(i) límite de eficiencia respecto a las instancias de recuperación

En este contexto, se tratará de relacionarse con la directiva UE sobre la asistencia mutua en materia de cobro de impuestos. Por ejemplo acuerdos prácticos, entre otras, sobre los plazos, el uso de formularios estandarizados y la digitalización.

(ii) garantías de protección jurídica

Un no-residente probablemente está menos al corriente de las posibilidades de objetar y apelar que hay en otro Estado y por lo tanto se le ofrece una mayor protección jurídica: una deuda fiscal solo se cobra si esa ya no es susceptible de recurso de apelación o si se ha presentado una declaración del inspector de la cual se desprende

que el importe exigido se adeuda sustancialmente. Después de todo, el punto de partida es en principio que solo se recauda si la deuda tributaria está finalmente determinada y es completamente cobrable. Fuera de eso, de conformidad con el artículo 27 de la Convención Modelo de la OCDE, se sigue aplicando el punto de partida de que las partes del tratado solo facilitan asistencia en materia del cobro de impuestos si la surgida deuda tributaria sustancial no entra en conflicto con el convenio fiscal o cualquier otro arreglo en el que las partes del convenio sean partes. Holanda aspira a que se incluya una disposición sobre la asistencia en materia del cobro de impuestos basada en el artículo 27 de la Convención Modelo de la OCDE, con la adición de los dos elementos arriba citados.

Multilateral

Además de los acuerdos bilaterales basados en el artículo 27 de la Convención Modelo de la OCDE, existen también normas multilaterales para el cobro de impuestos a nivel internacional. Dentro de la UE, en 2010 se ha establecido la nueva directiva sobre la asistencia mutua en materia de cobro: Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. La Convención CAAMMF, como se mencionó anteriormente, también se aplica a la asistencia internacional en el cobro de impuestos. Respecto de la Convención CAAMMF, es también importante determinar qué reservas hacen los países.

3. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN AUDITORÍAS FISCALES

3.1. Intercambio de información y auditorías fiscales

Teniendo en cuenta las normas anteriormente descritas, existen las siguientes formas de asistencia mutua que se pueden combinar al momento de realizar auditorías fiscales internacionales:

1. Asistencia en persona / presencia de los funcionarios en el extranjero
2. Auditorías tributarias simultáneas

Estas formas de auditorías fiscales internacionales, se describen más detalladamente a continuación. Después se consideran los instrumentos concretos, bilaterales y multilateralmente desarrollados, con los que se llevan a cabo las auditorías fiscales internacionales.

Ad 1 Asistencia en persona / presencia de los funcionarios en el extranjero

La asistencia en persona tiene lugar en el contexto de una solicitud para recibir información. Una autoridad competente que solicite información a Los Países Bajos, puede además solicitar que funcionarios suyos puedan estar presentes en las oficinas de la Administración Tributaria o durante las auditorías que se lleven a cabo en Los Países Bajos. Las autoridades competentes se ponen de acuerdo en lo que van a hacer; Los Países Bajos suele permitir eso bajo ciertas condiciones. Esta posibilidad está regulada en la legislación de la UE y también en el artículo 9 de la Convención CAAMMF. De las normativas y convenios internacionales también se desprende que también es posible obtener competencias más amplias: a saber un papel activo para hacer preguntas a las personas y realizar las auditorías. El convenio que las autoridades competentes firmen sobre eso, incluye las competencias y condiciones y también depende en parte de la normativa y la práctica administrativa del país de acogida.

Ad 2 Auditorías tributarias simultáneas

El artículo 8 de la Convención CAAMMF, define una auditoría simultánea (o inspección tributaria simultánea) como: un acuerdo entre dos o más partes para simultáneamente, cada parte en su propio territorio, investigar los asuntos fiscales de una persona o más personas, teniendo ambos un interés común o intereses conexos, con el fin de intercambiar toda la información que sea pertinente y que ellos hayan adquirido de esa manera.

Una de las administraciones tributarias toma la iniciativa para sondear una o varias administraciones tributarias homólogas en relación con la auditoría. Cada parte misma decide si va a participar o no va a participar en la inspección tributaria simultánea. Las administraciones tributarias consultan sobre la selección de los casos y el establecimiento de los procedimientos de la auditoría.

N.B. Administración en el extranjero

Las arriba descritas formas de presencia de funcionarios en el exterior, tienen lugar en el contexto de una solicitud de información. Esto no debe ser confundido con la situación en que una empresa traslada (una parte de) su administración al extranjero por lo que una administración tributaria tiene que realizar su auditoría fuera de su frontera. En estas situaciones, antes que nada Holanda suele pedir al contribuyente que traslade su administración a Holanda, de modo

que la inspección pueda tener lugar en territorio holandés. Si eso es absolutamente imposible, queda como única posibilidad que la auditoría de una administración sea llevada a cabo en el extranjero.

Los países no pueden sin más ni más llevar a cabo actos de aplicación de la ley en sus respectivos territorios; las autoridades competentes piden permiso para realizar una auditoría a la autoridad competente del país donde se encuentra la contabilidad.

También a la empresa se le pide permiso; dejando otra vez en claro que a la ejecución de la auditoría se aplica la legislación holandesa (tal como las obligaciones de llevar una administración y de cooperar en virtud de la Ley General sobre Impuestos Estatales). Holanda establece estos requisitos también a auditorías realizadas por otras administraciones tributarias si la contabilidad de la empresa es llevada en Holanda.

3.2. Auditorías internacionales en la práctica

Organización en Los Países Bajos

En Holanda, se ha establecido un Grupo de Expertos para Auditorías Fiscales Internacionales (Expert Group for International Tax Auditing) que es responsable de la coordinación y la correcta aplicación de la normativa internacional en materia de auditorías internacionales. Cada auditoría es realizada por los auditores de la administración tributaria local que es competente para la empresa en cuestión, estando la coordinación de la cooperación internacional bajo la responsabilidad de un manager de proyecto del Expert Group. Todos estos managers de proyecto tienen experiencia como auditor.

El Expert Group trabaja para la Administración Tributaria en su totalidad y organizativamente forma parte del segmento de las empresas pequeñas y medianas empresas; (Small and Mediumsized Enterprises); un director de este segmento tiene la responsabilidad organizativa del Expert Group. En el Grupo, que consiste en 11 personas que trabajan a tiempo completo y a tiempo parcial (full time y part time) y que tiene una formación de 5 FTE están presentes las siguientes funciones:

- management y apoyo secretarial
- autoridades competentes en el ámbito de los impuestos directos e indirectos
- managers de proyecto
- coordinador de CML con FISCALIS UE

Los miembros en cuestión del Expert Group tienen mandato para el intercambio de información y para auditorías individuales también tienen facultad para dar mandato a los auditores involucrados.

Marcos para las auditorías fiscales internacionales

Los siguientes instrumentos han sido desarrollados bilateral y multilateralmente para la ejecución de cooperación internacional en las inspecciones fiscales.

- Bilateralmente Holanda tiene acuerdos con los países vecinos Bélgica y Alemania sobre una intensificación de la cooperación en las auditorías tributarias simultáneas.
- La Comisión Europea coordina con el Programa Fiscalis la ejecución de los controles multilaterales.
- El Forum on Tax Administration de la OECD (OECD Forum on Tax Administration), presentó en 2010 el informe 2010 Joint Audit.

Estos instrumentos tienen en común que hacen uso de las formas de intercambio de información reguladas internacionalmente “presencia de funcionarios” e “inspecciones tributarias simultáneas”. Los instrumentos que se describen a continuación, ofrecen cada uno un marco con distinto alcance para una colaboración eficaz y eficiente. Los objetivos para el uso de estos instrumentos en general son consistentes. En su informe sobre Joint Audits (inspecciones o auditorías conjuntas), el Forum on Tax Administration de la OECD menciona los siguientes objetivos:

3.3. Auditorías tributarias simultáneas: acuerdos con Bélgica y Alemania

En el marco de la cooperación administrativa internacional en la zona fronteriza con Bélgica y Alemania, la Administración Tributaria Holandesa ha firmado acuerdos especiales con Bélgica (sobre los impuestos directos y el IVA) y con Alemania (solo sobre el IVA). Sobre la base de esos acuerdos, los funcionarios designados se intercambian directamente información en las regiones fronterizas. Con ese fin, en ambos lados de la frontera los funcionarios tienen mandatos de las autoridades competentes del país de origen. Estos funcionarios también se hacen cargo de coordinar y gestionar las solicitudes de asistencia en persona o las solicitudes para visitar oficinas de administraciones tributarias o para realizar las auditorías tributarias simultáneas en el marco de los acuerdos de cooperación con Bélgica y Alemania. Con ese fin, ellos desarrollan sus actividades en estrecha colaboración con las autoridades competentes y el Expert Group for International Tax Auditing.

3.4. Controles multilaterales (UE)

Definición

Los controles multilaterales (CMLs) son controles coordinados en uno o más contribuyentes (tanto las personas físicas como las jurídicas) en dos o más países en los que las administraciones tributarias tengan un interés común o complementario.

Cada Estado miembro participante realiza el CML en su propio territorio. Los CMLs también pueden llevarse a cabo de forma simultánea en cada Estado miembro participante. Los CMLs pueden tratar sobre, por ejemplo, el IVA, los impuestos directos, los impuestos sobre el consumo o los impuestos sobre los contratos de seguros.

El concepto CML no es un concepto jurídico, pero se utiliza para indicar que el CML se lleva a cabo aplicando el Programa Fiscalis y también para indicar si acaso están implicados más de dos países. Los CMLs se llevan a cabo sobre la base de los instrumentos legales de la arriba citada Directiva para los Impuestos Directos y el Reglamento para los Impuestos Indirectos. El Programa Fiscalis de la Comisión Europea se encarga de la coordinación y el apoyo de los CMLs. Con ese fin, entre otras, se ha desarrollado una Guía de CML para los Inspectores Fiscales (MLC Guide for Tax Auditors) y una Guía de Management de CML (MLC Management Guide).

Objetivos

Los principales objetivos de los CMLs son:

- garantizar una imposición correcta de acuerdo con la legislación de la Comunidad Europea y la nacional
- promover la comprensión de que los CMLs forman parte del trabajo normal de control
- intercambio de experiencias sobre la práctica de auditoría en los países participantes
- ensayar y donde sea necesario mejorar los procedimientos de CML

El proceso CML en líneas generales

Durante un CML, que preferiblemente se completa en 1 año, los Estados miembros participantes celebran una serie de reuniones. La iniciativa para un CML, la toma uno de los Estados miembros. La propuesta para realizar un CML por lo general tiene como motivo que

una sola auditoría fiscal nacional no va a proporcionar la información requerida y que es necesaria con el fin de determinar la correcta deuda tributaria. Los casos suelen surgir en las administraciones tributarias nacionales, sobre todo como resultante de la estrategia seguida para lograr el cumplimiento.

En Holanda, los CMLs no solo se inician a petición de los funcionarios de inspección.

Partiendo de su propio conocimiento y responsabilidad, el Expert Group for International Tax Auditing también se dedica a investigar riesgos potenciales; ejemplos incluyen el monitoreo de los mercados de yates y de servicios de internet.

Si se inicia un CML, se celebra una reunión de comienzo entre los países participantes en la que se llega a acuerdos sobre la estrategia de control conjunta a seguir, los objetivos de control y los objetos de control. Así, los Estados participantes pueden apreciar el enfoque de cada cual y las posibilidades legales que hay en los Estados miembros participantes. Los acuerdos colectivos se hacen constar en un plan de control intracomunitario, que a continuación en los Estados miembros participantes sirve como base para el control a realizar. Para este control también se puede pedir el permiso para la presencia de funcionarios de otros Estados participantes. Durante esta fase, se intercambian información. La fase final del CML consiste en una reunión final y un informe conjunto.

Experiencia en Los Países Bajos

En Europa, se realizan cada año entre 35 y 40 controles multilaterales. Como promedio todos los años Holanda está involucrada en 20 nuevos CMLs; de los cuales aproximadamente el 65% también es iniciado por Holanda. En el año 2011, se iniciaron CMLs sobre, entre otros, servicios de Internet, bebidas alcohólicas, el fraude carrusel, bienes inmuebles, el trabajo transnacional y coches usados.

En 2011, se finalizaron 17 proyectos CML en los que ha participado Holanda. Los ingresos europeos de estos proyectos ascienden a más de € 583 millones, de los cuales la parte holandesa fue más de € 68 millones. En el caso de 5 proyectos, no se impusieron imposiciones fiscales holandesas, pero se proporcionó información valiosa a países extranjeros. Eso tuvo como resultado que en otros países fue posible imponer imposiciones de impuesto. En adición, a escala europea el importe total de las multas impuestas ascendió a más de € 18 millones.

3.5. Joint audits (OECD)

Definición

El instrumento de la joint audit, fue desarrollado en 2010 por el Forum on Tax Administration de la OECD³.

En una joint audit:

- dos o más países en conjunto forman un solo equipo de auditoría que investiga asuntos / transacciones de uno o más sujetos pasivos que realizan actividades transfronterizas, en las que los países tienen intereses comunes o complementarios;
- le hace presentaciones conjuntas al contribuyente y comparte información con los países;
- en el equipo de auditoría, están representadas las autoridades competentes de los países participantes.

La “joint audit” como tal no es un concepto jurídico; en asuntos fiscales el concepto joint audit en la práctica se suele utilizar para indicar que están cooperando dos o más administraciones tributarias. Si hay países que desean realizar una auditoría conjunta, en primer lugar es necesario que determinen el marco legal para su cooperación. La base para la joint audit se encuentra en la red de tratados bilaterales y multilaterales en los que se han establecido los diversos instrumentos para el intercambio de información.

Un elemento importante de la base legal para Holanda, es el consentimiento del contribuyente en cuestión.

¿Por qué Joint Audits?

El informe de FTA menciona varios posibles motivos para realizar estas Joint Audits:

- valor añadido en relación con los procedimientos de intercambio de información
- un interés común o complementario en el caso de asuntos fiscales de uno o más contribuyentes afines
- para obtener una imagen completa de una deuda tributaria

³ OECD/Forum on Tax Administration, September 2010, Joint Audit Report <http://www.oecd.org/tax/administration/45988932.pdf> & Joint Audit Participants Guide <http://www.oecd.org/tax/administration/45988962.pdf>

Los objetivos del instrumento Joint Audit son:

- la reducción de la carga de la industria y el comercio en relación con múltiples auditorías de implicados intereses / transacciones
- el mejorar la selección de los casos mediante la detección y el análisis común de riesgos
- el obtener la mejor garantía posible sobre la declaración correcta y completa de los ingresos, gastos e impuestos sobre la base de la legislación nacional, a través de una cooperación eficiente y eficaz
- aumentar la conciencia entre los funcionarios fiscales sobre las posibilidades que están disponibles en el trámite de los riesgos fiscales internacionales
- la recopilación de conocimientos sobre las diferencias en la legislación y los procedimientos y donde sea necesario agilizar los Procedimientos de Acuerdo Mutuo a través de una participación temprana de la autoridades competentes en caso de doble imposición
- aprender de las metodologías de control en los diferentes países
- aprovechar al máximo los puntos fuertes y la experiencia de los distintos países (por ejemplo, los expertos de valoración, los economistas o los expertos de los ramos de la industria)
- establecer y mejorar otros ámbitos de la cooperación
- el llegar a acuerdo común/mutuo sobre los resultados de la auditoría para evitar la doble imposición (donde sea de aplicación)

Además, una joint audit también puede contribuir a:

- el desarrollo de relaciones “de cumplimiento cooperativo” entre los contribuyentes y las administraciones tributarias
- el fortalecer el cumplimiento de las multinacionales
- seguridad para los contribuyentes
- la reducción de costes para los contribuyentes mediante la resolución oportuna y rentable de los asuntos fiscales
- la gestión eficaz de los asuntos fiscales en la actualidad
- el aumentar la eficiencia y eficacia de las administraciones tributarias
- un abordaje eficaz de los contribuyentes que tratan de aprovecharse de la falta de transparencia en las transacciones transfronterizas

El proceso de Joint Audit en líneas generales

La guía “Joint Audit Participants Guide” distingue una serie de fases en el diseño y la organización de joint audits (auditorías conjuntas).

Estas son similares a las fases en el CML en el contexto europeo: consisten en:

- La preparación
- La selección de los casos
- La reunión de planificación
- La ejecución de la auditoría con solicitudes comunes al contribuyente y reuniones con el mismo
- La finalización: la presentación de informes y la reunión final

Experiencia en Los Países Bajos

El instrumento de la Joint Audit es relativamente nuevo para la Administración Tributaria Holandesa. Sin embargo, ya se está adquiriendo bastante experiencia con los efectos positivos, mencionados también en el informe FTA, del trabajar juntos en el marco de un control horizontal. En Los Países Bajos, se ha iniciado una Joint Audit conjunta en la que con una administración tributaria homóloga se ha acordado aplicar y ampliar aún más el instrumento de la Joint Audit. Estas joint audits se llevan a cabo en el marco del desarrollo transnacional de relaciones de cumplimiento cooperativo con las empresas multinacionales. Se espera que el piloto efectivamente proporcione una mayor claridad sobre:

- aspectos jurídicos tales como:
- de qué manera hay que actuar en caso de que no todos los socios se hayan afiliado a la Convención CAAMMF
- espacio para la presencia activa de funcionarios extranjeros durante la auditoría
- aspectos prácticos tales como:
- experiencias trabajando con 1 solo equipo de auditoría (idioma, movimientos de viajes)
- la reacción y la experiencia de los contribuyentes

4. COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE COBRO DE IMPUESTOS

4.1. La asistencia mutua en materia de cobro de impuestos

El cobro de impuestos en el extranjero, se trata de la asistencia en el cobro de impuestos en otro Estado a solicitud de Los Países Bajos y viceversa. Esta asistencia debe subyacer en un acuerdo o tratado internacional (véase también el capítulo 1 de este documento).

Se hace una distinción entre los regímenes internacionales para la asistencia en el cobro de impuestos y el cobro de las cuotas a la seguridad social (eso también incluye el cobro de ciertos subsidios pagados indebidamente); esta presentación escrita entra en el cobro de impuestos. En Holanda, el impuesto sobre la renta y las contribuciones a la seguridad social se cobran conjuntamente. Eso significa que debido a la diferencia en la legislación internacional, llegados los casos, las imposiciones de impuesto deben separarse en un componente de impuestos y un componente de cuotas a la seguridad social.

Hay cuatro formas de asistencia mutua:

1. Notificación (el notificar o entregar documentos).
En esto se trata de las solicitudes de notificación hechas a otro Estado y las solicitudes de notificación que son hechas por otro Estado.
2. El intercambio de información.
En esto se trata de las solicitudes de información hechas a otro Estado y las solicitudes de información que son hechas por otro Estado. En el marco del intercambio de información, en el ámbito del cobro de impuestos, también es posible la "presencia de funcionarios" en el extranjero.
3. El tomar medidas preventivas.
En esto se trata de las solicitudes para que se tomen medidas preventivas hechas a otro Estado y las solicitudes para que se tomen medidas preventivas que son hechas por otro Estado.
4. El tomar medidas de cobro de impuestos.
En esto se trata de las solicitudes de asistencia en el cobro de impuestos hechas a otro Estado y las solicitudes de asistencia en el cobro que son hechas por otro Estado.

La Administración Tributaria Holandesa tiene como objetivo de política el intensificar la asistencia mutua en materia de cobro de impuestos a nivel internacional. Con ese fin, se utiliza un plan mediante el cual el objetivo es hacer el uso más eficaz de las oportunidades que ofrecen los tratados bilaterales y multilaterales. En el párrafo 4.3 y 4.4. se describe cómo se despliegan las formas de asistencia mutua.

4.2. Principios generales de política en el cobro de impuestos a nivel internacional

- La asistencia en el cobro de impuestos en otro Estado, en general solo se considera si ya se han agotado todos los medios nacionales para recaudar la deuda tributaria.
- La asistencia en el cobro de impuestos es solicitada por el recaudador en el caso de las imposiciones de impuesto que estén finalmente determinadas, sean completamente cobrables y para las que ya se haya emitido y notificado una providencia de apremio por la totalidad de la deuda. También puede tratarse de una imposición fiscal de oficio, de la cual está justificada la sospecha de que en parte se adeuda sustancialmente. En el caso de imposiciones fiscales que no sean indiscutibles o no estén fijadas de manera irrevocable, el recaudador también puede hacer una solicitud de asistencia en el cobro de las deudas fiscales si él considera que es necesario tomar medidas de seguridad.

En esos casos, no es necesario que el recaudador espere hasta que el cobro de los impuestos ya se haya iniciado o completado. También una (posible) señalización de pasaporte, encarcelamiento o que se le haya hecho responsable al contribuyente, no impide hacer una solicitud de asistencia en el cobro de los impuestos.

- Una solicitud de información puede realizarse en cualquier etapa del cobro de impuestos.
- Una solicitud de notificación (entregar o notificar documentos) puede ser útil si el recaudador desea asegurarse de que el documento a notificar le llegue realmente al contribuyente. Después de todo, el país requerido redacta una declaración respecto de la notificación de la cual se desprende si el documento fue notificado al deudor y, en caso afirmativo, de qué manera se hizo.
- Notificación va paralelamente con el procedimiento para el notificar documentos y el por correo notificar una providencia de apremio en el extranjero.
- Para poder tomar medidas preventivas, el recaudador debe disponer de un título válido (una providencia de apremio notificada).
- Asistencia mutua en el cobro de impuestos, no solo es posible para el deudor mismo, sino también para una persona, o empresa, que haya sido hecha responsable. Por otra parte, en un contexto internacional, los herederos solo son responsables de las deudas de una persona fallecida en la medida de su porción de la herencia.

- El solicitar asistencia en el extranjero no tendrá lugar si la cantidad de impuesto adeudada asciende a menos de € 227, a no ser que se haya acordado otra cantidad mínima entre los Estados. El recaudador deja de hacer una propuesta para que se tomen medidas preventivas en el extranjero si la cantidad de impuesto adeudada asciende a menos de € 2269, a no ser que haya circunstancias especiales que justifiquen una cantidad inferior. Si hay circunstancias especiales, se puede solicitar información cuando se trate de una cantidad inferior.

4.3. El método paso a paso

El reducir el retraso en el cobro de impuestos a nivel internacional, se realiza principalmente mediante el método paso a paso. A razón de una consulta en todo el país sobre las cantidades pendientes de pago que están vinculadas a una dirección en el extranjero (sólo personas físicas), la autoridad competente primero envía solicitudes de información al extranjero (paso 1) para determinar la identidad, la dirección y la posibilidad de recuperación. Lógicamente debe haber un régimen internacional aplicable que a Los Países Bajos le permita hacer tanto una solicitud de información como una solicitud de asistencia en el cobro de impuestos.

Si el Estado requerido conoce a la persona e indica que la persona en cuestión tiene los recursos para pagar la deuda, la información recopilada (sobre todo las posibilidades de recuperación) es analizada (paso 2) y luego se decide si se va a hacer o no se va a hacer una solicitud de asistencia mutua para el cobro de los impuestos.

4.4. El método directo

Este método significa que se establece contacto directamente con el deudor, pidiéndole explícitamente que aún cumpla con sus obligaciones tributarias. Para eso, no es a toda costa necesario que se haya firmado un tratado con un país donde residan los deudores del impuesto o bien que en el tratado, por ejemplo, no se haya previsto una disposición para el cobro de impuestos. El enfoque es sintonizado con las autoridades competentes del país de residencia de los deudores del impuesto. Si resulta que el deudor del impuesto no desea cooperar y si un tratado lo permite, llegado el caso, el proceso de asistencia mutua para el cobro de impuestos es iniciado como último remedio.

El método directo que se aplica, tiene ventajas tanto para Los Países Bajos como para los países extranjeros. Para Holanda, por ejemplo, significa que la comunicación se lleva a cabo de manera más directa, por lo que los archivos se pueden procesar más rápido. El trámite de los archivos también se centra en solucionar *todos* los problemas fiscales y en hacer todo lo posible para 'cortar' los vínculos fiscales con Holanda con el fin de evitar que en el futuro el deudor tenga que ser abordado de nuevo. Este planteamiento aumenta el cumplimiento. Para el país requerido, este planteamiento significa que no son abrumados por cantidades enormes de solicitudes de asistencia mutua para el cobro de impuestos.

LA FISCALIZACIÓN Y COBRANZA EN EL EXTERIOR

Gunilla Pahlsoon Bluhm
Coordinadora Internacional
Agencia Tributaria
(Suecia)

CONTENIDO: *Antecedentes. Resultados. Consideraciones.*

ANTECEDENTE

El enfoque nórdico es una acción de siete autoridades tributarias nórdicas en Dinamarca, las Islas Feroe, Groenlandia, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia. Las autoridades nórdicas tienen una larga tradición de trabajar juntas en diferentes materias.

1989 Convenio multilateral

Una de las áreas de cooperación para los países nórdicos es combatir la evasión tributaria internacional. En 1989 los países desarrollaron y adoptaron un acuerdo multilateral para el intercambio de información (Convenio de Asistencia Mutua Nórdico sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria). Este Convenio abarca todos los impuestos así como las contribuciones sociales.

En 2006 comenzaron las negociaciones conjuntas de Convenios de Intercambio de Información Tributaria (TIEAs por su sigla en inglés)

Con el objetivo de seguimiento del trabajo de la OCDE en la lucha contra la evasión internacional de impuestos, en junio de 2006 las autoridades nórdicas decidieron iniciar negociaciones con jurisdicciones extraterritoriales.

Con el fin de fortalecer la posición negociadora nórdica y reducir los costos para este trabajo de negociación, los países coordinaron su trabajo de negociación bajo la dirección del Consejo Nórdico de Ministros.

Un Grupo Directivo se creó integrado por representantes de todas las autoridades nórdicas con el fin de coordinar los esfuerzos de negociación.

El trabajo diario es administrado por un Gerente de proyecto y jefe negociador. El proyecto durará hasta septiembre de 2013, y hay conversaciones sobre una posible prolongación.

Grupo Nórdico de trabajo 2012 sobre la evasión internacional de impuestos

En 2012 los Directores Generales Nórdicos establecieron un grupo de trabajo nórdico sobre la evasión tributaria para tomar un paso más en el intercambio de experiencias y de esa manera identificar más efectivamente la evasión y elusión tributaria. Trabajando junto con administraciones tributarias extranjeras, como por ejemplo a través de los nuevos Acuerdos de intercambio de información tributaria (TIEAs) y de Acuerdos de Autoridad Competente (AAC) se pudo llegar a un acuerdo y hacer que las cosas funcionen más fácilmente.

Las tareas del grupo incluyen;

- compartir experiencias y monitorear la evasión tributaria internacional
- seguimiento continuo de renegociación de TIEAs y acuerdos de intercambio de información de nivel internacional
- seguimiento de las TIEA y promoción del uso de TIEA y convenios de doble imposición (CDI)
- difundir el conocimiento sobre los TIEAs
- Modelos nórdicos conjuntos, por ejemplo, el AAC y plantillas, diálogo y cooperación con otros países
- organizar seminarios sobre "mejores prácticas" y compartir experiencias invitando a la cooperación de otras autoridades y países-TIEA
- trabajar por una posición nórdica común en el campo internacional
- establecer una base de datos para los TIEAs que puedan utilizar todos los colaboradores de las autoridades nórdicas

También se han organizado seminarios internos para investigadores de los países nórdicos. Unos 60 investigadores de los países nórdicos se reúnen durante dos días para compartir las mejores prácticas y experiencias a través de presentaciones de casos y sesiones de grupos. Esto ha sido un concepto exitoso, valioso y muy apreciado por los participantes.

El grupo también trabaja como una plataforma de respuestas conjuntas a socios de TIEA cuando es necesaria una interpretación

con respecto a un texto de TIEA. También se han organizado seminarios con los participantes de los países nórdicos, donde han sido invitados los socios TIEA.

En general los socios TIEA están comprometidos con el cumplimiento de sus obligaciones según los acuerdos y para ayudar al país solicitante tanto como puedan.

Resultados

El grupo de trabajo ha tenido éxito.

Hasta ahora se han firmado 40 TIEAs. Durante el período de agosto de 2010 a agosto de 2012, las autoridades tributarias nórdicas han presentado en total más de 300 solicitudes de información a jurisdicciones en todo el mundo que han concluido TIEA o que están renegociando el artículo de intercambio de información en los ADT vigente. En 2012 la investigación de las transacciones resultó en un incremento de la recaudación de 9,3 millones de dólares.

En Suecia y Noruega se realizaron actividades de información para fomentar la divulgación voluntaria. Es vital tener información actualizada en el sitio web y organizar reuniones con asesores y consultores.

Las estadísticas que se supervisan muestran un creciente ingreso neto de capitales de ciertas jurisdicciones. Estas jurisdicciones tienen en común, que recientemente han concluido ajustes en el intercambio de información con los países nórdicos. Los datos de los pagos transfronterizos se procesan en Suecia. Los ingresos netos de capital para el 2011 fueron aproximadamente de 1.2 billones de Euros más que el año pasado.

Consideraciones

Otro asunto interno importante es contar con una organización que apoya todos los pasos necesarios. Se necesita lo siguiente:

- Capacidad interna para identificar casos de incumplimiento extraterritorial.
- Capacidad interna para investigar estos casos.
- Voluntad interna para investigar estos casos.
- Tratados vigentes adecuados.
- Voluntad interna para utilizar los tratados.
- Un clima de “usuario” práctico establecido con el otro país.
- Organización interna que apoya todos los pasos necesarios.

LA FISCALIZACIÓN Y COBRANZA EN EL EXTERIOR

Brian McCauley
Comisionado Asistente
Agencia de Ingresos
(Canadá)

CONTENIDO: 1. *Introducción.* 2. *Fiscalización en el exterior.* 3. *Cobranza en el exterior.*

1. INTRODUCCIÓN

El intercambio de información (EOI) es una herramienta muy importante para las administraciones tributarias. No sólo permite el intercambio de información sobre contribuyentes específicos, sino que también es parte del marco legal que proporciona otros tipos de acuerdos de asistencia administrativa mutua. Canadá actualmente tiene dos tipos de instrumentos que permiten el intercambio de información tributaria con otras jurisdicciones:

- Los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria (TIEA); y
- Los Convenios de Doble Imposición.

Una vez que Canadá ratifique la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal¹ (la Convención Multilateral), habrá un tercer instrumento. Un proyecto de ley se encuentra ante el Parlamento canadiense que, entre otras cosas, ratificar el cambio necesario a la Ley de impuestos sobre la renta (la Ley). Esperamos que el cambio necesario se apruebe este año.

La Convención Multilateral, además del intercambio de información, permite la asistencia en el cobro y la notificación de documentos.

¹ La Convención quedó abierta para la firma de los países en 2011. El texto de la Convención se puede consultar en esta dirección: [http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/Amen-
ded_Convention_June2011_EN.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchangeofinformation/Amen-
ded_Convention_June2011_EN.pdf)

En la ausencia de tratados o TIEA, los Convenios de Asistencia Administrativa Mutua ofrecen la posibilidad de intercambiar información para asuntos criminales. Los tratados y TIEA son más eficientes para las administraciones tributarias y permiten el intercambio de información antes de que se determine si el caso es criminal. En muchos casos se necesita información de una jurisdicción extranjera para determinar si, en efecto, existe la posibilidad de que un caso sea criminal.

Canadá cuenta con una amplia red de tratados y TIEA (90 tratados y 19 TIEA concertados, y otros 11 TIEA en negociación)², y como miembro fundador del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, apoya totalmente el estándar internacional para el intercambio de información. El estándar internacional se ve reflejado en la actualización del artículo 26 del Modelo de Convención Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), aprobado por el Consejo de la OCDE en julio de 2012. El estándar requiere el intercambio de información por solicitud, lo que significa que la información se transmite en respuesta a una petición específica de la administración tributaria que la necesita. El estándar respalda una amplia cooperación, que no se ve restringida por las leyes de secreto bancario o por alguna exigencia de interés nacional.

Otras dos modalidades de intercambio de información son: el intercambio espontáneo y el intercambio automático. Ambas están contempladas en el estándar internacional, pero no son indispensables.

El intercambio de información espontáneo ocurre cuando una administración tributaria encuentra información que considera que puede ser útil para un socio de convenio y la envía espontáneamente a dicho socio de convenio. Esta información puede o no llevar a la recuperación de impuestos, pero podría hacerlo. Los socios de convenio que reciben información espontánea deben ser conscientes de que el socio de convenio que envía la información no está sugiriendo que se ha realizado una mala acción, sino que la información puede llegar a ser útil.

El intercambio automático es la transmisión sistemática y periódica de información “a granel” que el país de la fuente efectúa al país de residencia del contribuyente, sobre varias categorías de ingresos (por ejemplo, dividendos, interés, derechos de autor, salarios y pensiones).

² En esta dirección se puede obtener una lista completa de los convenios de doble imposición y TIEA de Canadá: http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/treatystatus_-eng.asp

Esto generalmente se hace electrónicamente. La información que se intercambia normalmente se recolecta rutinariamente en el país de la fuente a través de las exigencias impuestas al pagador (institución financiera, empleador, etc.).

La presión es cada vez mayor para que los países intercambien información automáticamente, y anticipamos que esto va a continuar. La CRA sigue aumentando el número de países con los cuales intercambia información automática y espontáneamente en virtud de sus tratados.

Todas las administraciones se enfrentan al desafío de utilizar de manera eficiente y eficaz la información intercambiada automáticamente, especialmente porque se proporciona en muchos formatos diferentes. La OCDE sigue trabajando en la estandarización de formatos para el intercambio de información automático con el objeto de mejorar la calidad de la información intercambiada y posibilitar que se utilice con mayor facilidad y eficacia.

La CRA se encuentra participando activamente en esta labor y seguirá colaborando con la OCDE y con sus socios de convenio a fin de maximizar los beneficios del intercambio de información y seguir desplazándose hacia un sistema de intercambio de información automático más amplio, de mejor calidad y que las administraciones tributarias puedan utilizar con mayor eficacia.

El intercambio de información también es el fundamento de la asistencia administrativa mutua relacionada con la fiscalización y cobranza en el exterior, que son los tópicos de este documento.

2. FISCALIZACIÓN EN EL EXTERIOR

El sistema tributario canadiense depende mucho de que los contribuyentes declaren voluntariamente la cantidad correcta de impuestos que deben pagar; esto se conoce con el nombre de sistema tributario de autoevaluación. Para asegurar que los contribuyentes comprendan y respeten sus obligaciones, es por ende necesario aplicar medidas de cumplimiento, manteniendo de esta manera la integridad del sistema tributario de autoevaluación de Canadá. En la CRA, las funciones de cumplimiento incluyen la fiscalización (auditoría de conformidad) de los Individuos y las empresas que operan en Canadá, que también puede incluir aspectos internacionales que afectan la administración de nuestra legislación fiscal.

La administración de las cuestiones tributarias se rige por las disposiciones de la Ley de impuestos sobre la renta de Canadá. Esta ley detalla nuestras reglas fiscales y también dirige las acciones de la CRA en cuanto a la administración tributaria. A continuación se brinda una descripción general de las diversas herramientas legislativas que los agentes de la CRA tienen a disposición cuando realizan una fiscalización y de la forma como funcionan conjuntamente unas con otras.

2.1. Obtención de información

En cuanto a las fiscalizaciones, el artículo 231.1 de la Ley contiene nuestro punto de partida, ya que otorga a los agentes de la CRA la autoridad de inspeccionar dentro del marco de administración o cumplimiento. Conforme a la autoridad de inspección que otorga el artículo 231.1, los agentes de la CRA tienen derecho a solicitar información a los contribuyentes. Toda solicitud de información al contribuyente se basa en el alcance y propósito de la revisión y, al momento de evaluar la necesidad de solicitar información a un contribuyente, los agentes de la CRA deben considerar cinco principios claves: autoridades legislativas, intención, relevancia, transparencia e imparcialidad. Este es el punto de partida para solicitar información del contribuyente, sea que el material se encuentre dentro o fuera de Canadá.

Como parte del proceso de inspección, los agentes de la CRA pueden entrar a cualquier local comercial y también pueden solicitar que el dueño, el gerente o los empleados contesten las preguntas correspondientes. El apartado (231.1 (1) de la Ley de impuestos sobre la renta otorga la autoridad legislativa para que lo hagan. Las preguntas que se hagan a los empleados deben estar dentro del marco de la fiscalización.

Si un contribuyente no proporciona la información solicitada, el agente de la CRA puede emitir una demanda, en virtud del artículo 231.2 de la Ley de impuestos sobre la renta, para que presente la información y/o documentación. Una demanda es un documento legal que obliga al contribuyente a presentar la información solicitada que se encuentra en Canadá.

Si aun después de emplear estas herramientas no se recibe respuesta, se puede utilizar el artículo 231.7 de la Ley de impuestos sobre la renta para conseguir una orden de cumplimiento relativa al incumplimiento de una solicitud de información en virtud del artículo 231.1 o de una demanda en virtud del artículo 231.2. Esto ofrece un recurso civil para

lograr el cumplimiento de la demanda de información o documentos emitida por la CRA, lo que significa que un juez puede ordenar que una persona presente la información o los documentos. El contribuyente debe comparecer ante un juez para ofrecer una explicación en cuanto al incumplimiento de la demanda. Además, de acuerdo con el artículo 238 de la Ley de impuestos sobre la renta, se puede solicitar una condena en juicio sumario de multa o encarcelamiento por no haber cumplido con alguna de estas disposiciones.

Cuando la información o los documentos se encuentran fuera de Canadá, tiene aplicación una demanda basada en el extranjero en virtud del artículo 231.6 de la Ley de impuestos sobre la renta. Esta herramienta se puede utilizar para exigir que un residente de Canadá o una persona no residente que haga negocios en Canadá, presente la información que se encuentra en el extranjero. Si un contribuyente no cumple con una demanda basada en el extranjero, se le puede llegar a prohibir que introduzca esta información en su defensa en instancias judiciales posteriores. En términos generales, esto significa que la CRA puede emitir una reevaluación basándose en información disponible y suposiciones razonables, y el contribuyente no va a poder presentar la información en el tribunal en caso de apelar la reevaluación.

Las disposiciones del artículo 231.2 también aplican a información o documentos necesarios a propósito de cualquier acuerdo de intercambio de información tributaria entre Canadá y otro país (incluso aquellos cubiertos por un convenio de doble imposición). Por lo tanto, las órdenes de cumplimiento y las condenas en juicio sumario también aplican a las obligaciones de los canadienses de presentar la información solicitada a través de las disposiciones de intercambio de información. La CRA puede utilizar estas herramientas de recopilación de información para obligar a un contribuyente a presentar la información solicitada, lo que le garantiza a la autoridad fiscal extranjera que la CRA cuenta con leyes nacionales que se pueden aplicar conjuntamente (tanto para fines propios como para los de la autoridad fiscal extranjera).

La ventaja para las administraciones tributarias extranjeras es que, cuando una jurisdicción extranjera hace una solicitud de intercambio de información, puede aprovechar las herramientas de recopilación de información disponibles en nuestra Ley de impuestos sobre la renta. Esta aplicación conjunta permite un intercambio eficaz de información entre Canadá y las jurisdicciones extranjeras, y al mismo tiempo aumenta las posibilidades de que la autoridad fiscal extranjera obtenga la información solicitada.

2.2. Artículo 247 de la Ley de impuestos sobre la renta de Canadá – Precios de Transferencia

Ciertas fiscalizaciones que emprenden los agentes de la CRA tienen implicaciones internacionales. Esto ocurre sobre todo cuando se comercializan servicios, bienes corporales y/o incorporeales a través de fronteras internacionales entre un contribuyente canadiense y partes relacionadas (o partes con las que el contribuyente no actúa en un marco de plena competencia). De acuerdo con el artículo 247 de la Ley, que tiene que ver con las transacciones o los acuerdos entre un contribuyente y una persona no residente con la que el contribuyente no actúa en un marco de plena competencia, tales transacciones internacionales se deben establecer a un precio de plena competencia. Los auditores de la CRA examinan los plazos, las condiciones y los precios de estas transacciones y, si difieren de los que se hubieran establecido entre personas que actúan en un marco de plena competencia, se pueden realizar ajustes después de la auditoría.

2.3. La opinión de Canadá sobre las fiscalizaciones internacionales

Las empresas multinacionales que operan en Canadá a menudo llevan libros y registros de contabilidad pertinentes a operaciones canadienses ubicadas en Canadá y en otros países. Aunque la Ley de impuestos sobre la renta principalmente requiere que los libros y registros se mantengan en Canadá, la CRA no obstante reconoce la dificultad logística de hacer esto cuando son varios los países involucrados. La CRA reconoce que pueden surgir cuestiones de seguridad cuando se transportan libros y registros a diferentes lugares. Por otro lado, la CRA no desea imponer una carga adicional sobre las empresas multinacionales solicitándoles que mantengan registros duplicados en Canadá, además de los que se encuentran en su jurisdicción principal, lo que significaría un costo adicional para el contribuyente. A raíz de esto, nuestra Ley de impuestos sobre la renta permite que los contribuyentes mantengan libros y registros de contabilidad fuera de Canadá, en circunstancias especiales.

De acuerdo con el apartado 230(1), los contribuyentes que desean mantener libros y registros (que incluyen archivos electrónicos) fuera de Canadá, deben obtener la aprobación del Ministro de la Renta Nacional. Generalmente, este permiso se concede a condición de que el contribuyente firme un acuerdo escrito donde declare que los libros y registros se pondrán a disposición de Canadá cuando la CRA los necesite. El contribuyente no sólo debe presentar los libros y registros

de contabilidad, sino que también debe brindar acceso al personal clave. Como alternativa, la CRA aceptará que los libros y registros se pongan a disposición en un sitio extraterritorial si el contribuyente acepta rembolsar a la CRA los gastos relacionados con las medidas de verificación del cumplimiento que se lleven a cabo en dicho lugar.

2.4. Consideraciones prácticas

2.4.1. Aprobación para realizar auditorías en otros países

En términos generales, los agentes fiscales no tienen permitido viajar fuera de Canadá con el objeto de realizar tareas relacionadas con un contribuyente específico si no han obtenido previamente la aprobación de las Autoridades Competentes del país de destino. El ingreso a un país extranjero para este fin sin contar con el permiso de las Autoridades Competentes podría ofender la soberanía de ese país y violar los convenios de doble imposición existentes.

No se realiza una auditoría en un país extranjero si no se cuenta con el consentimiento previo y por escrito del contribuyente. El contribuyente debe aceptar que se realice la auditoría fuera de Canadá y tiene que firmar una “carta de aceptación” para confirmar que reembolsará a la CRA los gastos de viaje y estadía asociados con dicha actividad.

Una vez que el auditor y el contribuyente han confirmado un cronograma de viaje detallado, el auditor de la CRA debe ponerse en contacto con la División de Servicios de las Autoridades Competentes dentro de la CRA, si el destino es un país con el que existe un tratado firmado. Las Autoridades Competentes se comunicarán con las Autoridades Competentes del país de destino para obtener la autorización.

2.4.2. Restricciones de otros países

A pesar del mandato y las intenciones de la autoridad fiscal canadiense, las restricciones de otros países afectan nuestras interacciones con los contribuyentes.

Por ejemplo, algunos países tienen una política que les prohíbe a los representantes de las autoridades fiscales extranjeras llevar a cabo auditorías en sus jurisdicciones, incluso si el contribuyente se compromete por escrito a proporcionarle acceso a la CRA en el país donde se encuentran los libros y registros de contabilidad.

2.4.3. Limitaciones para el acceso y/o la obtención de información

La CRA ha tenido problemas con el cumplimiento de los contribuyentes en casos relacionados con operaciones transfronterizas y precios de transferencia. La legislación mencionada anteriormente se promulgó como consecuencia de las dificultades que surgieron cuando el contribuyente canadiense no proporcionaba voluntariamente la información detentada y controlada por no residentes, en particular los residentes de países donde no se aplican disposiciones de ningún convenio de intercambio de información, y tampoco podía obtenerla el Ministro.

Las leyes extranjeras de confidencialidad pueden afectar y limitar la información que recibe la CRA. La Ley de impuestos sobre la renta no incluye una referencia específica a las leyes extranjeras de confidencialidad, y la inclusión de dicha cláusula en la legislación podría poner a las personas en una situación conflictiva en que deberían infringir la legislación extranjera para cumplir con la legislación canadiense. Si bien una jurisdicción extranjera puede prohibir la divulgación de determinada información en esa jurisdicción, esta prohibición no debería impedir que la CRA, en el marco del artículo 231.2 de la Ley de impuestos sobre la renta, emita una demanda de dicha información dentro de Canadá, ni debería exceptuar al contribuyente involucrado de proporcionar la información que detenga dentro en Canadá, a efectos tributarios canadienses. Cuando se le impone esta demanda a un residente que debe pedirle a un empleado de una filial no residente que obtenga y divulgue la información requerida, la situación es mucho más difícil. Estas situaciones se examinan individualmente.

Algunos auditores han recibido libros de contabilidad del extranjero, preparados en idiomas que no eran inglés ni francés. La Ley de impuestos sobre la renta no estipula que los contribuyentes deban utilizar uno de los idiomas oficiales de Canadá al preparar y mantener sus libros y registros de contabilidad. Sin embargo, el Ministro cuenta con el poder discrecional para decidir si permite que se lleven libros y registros de contabilidad en el extranjero. Si los contribuyentes se niegan a proporcionar registros en inglés o francés (originales o traducidos), se puede considerar una revocación de la aprobación del Ministro.

Se ha sufrido retrasos para acceder a registros electrónicos, y en varios casos se han presentado inconvenientes con la adecuación de los registros electrónicos. Los registros electrónicos extranjeros se deben poner a disposición de Canadá, en un formato electrónicamente legible.

2.4.4. Secreto profesional

Al recopilar información, pueden producirse situaciones en que el contribuyente alegue que los documentos solicitados están sujetos al secreto profesional. El secreto profesional se puede describir como el derecho de una persona a negarse a divulgar las comunicaciones confidenciales que haya tenido con su asesor jurídico para solicitar o proporcionar asesoramiento jurídico.

El artículo 232 de la Ley de impuestos sobre la renta permite que las personas presenten una solicitud ante los tribunales para determinar una cuestión de secreto profesional. Cuando la CRA inicia los procedimientos relativos a una solicitud de secreto profesional, se presenta una solicitud de cumplimiento de conformidad con el artículo 231.7 de la Ley de impuestos sobre la renta. El juez que preside una solicitud de cumplimiento tiene competencia para dictar resoluciones sobre cuestiones de secreto profesional. Si el juez dictamina la solicitud a favor del contribuyente, la CRA no puede obligar al contribuyente a que presente el material.

Durante el transcurso de la recopilación de información para una fiscalización o para responder a una solicitud de intercambio de información, la CRA utiliza las numerosas herramientas de recopilación de información que se mencionaron anteriormente para obtener información de los contribuyentes canadienses. Durante este proceso de solicitud de información, el contribuyente puede alegar el secreto profesional. En estas circunstancias, se consulta al Ministerio de Justicia de Canadá y se solicita un dictamen jurídico sobre la validez del alegato del contribuyente, y sobre la adecuación de la solicitud de información en el marco del convenio. Si nuestro Ministerio de Justicia considera que la información no es privilegiada y que la solicitud en el marco del convenio es aceptable, la CRA seguirá utilizando las herramientas de recopilación de información.

Durante el proceso, sin embargo, el contribuyente tiene el derecho de solicitar una revisión judicial, en cuyo momento un juez decidirá la validez del alegato de secreto profesional. Si el juez decide que no hay secreto profesional, el contribuyente estará obligado a proporcionar la información. Sin embargo, si el juez favorece al contribuyente, la CRA no obtendrá la información que se encuentre protegida por el secreto profesional. Esto puede conllevar implicaciones para la autoridad fiscal extranjera, cuando se solicite información a través de una disposición de intercambio.

La CRA también puede verse en una situación similar. Si la CRA solicita información mediante un acuerdo de intercambio de información con otro país y la entidad extranjera alega secreto profesional, a menudo no podemos obtener la información mediante la disposición de intercambio. En ese caso, la CRA queda librada a nuestras propias disposiciones nacionales, que sólo se aplican a los contribuyentes canadienses y se pueden refutar mediante el proceso de revisión judicial. En última instancia, es posible que a la CRA no le quede ningún otro recurso para obtener la información.

2.5. La experiencia canadiense - Auditorías simultáneas

Una auditoría simultánea se define como un acuerdo entre dos o más países para examinar, de manera simultánea pero independiente en sus respectivos territorios, los asuntos tributarios de un contribuyente o grupo de contribuyentes relacionados que haya desempeñado actividades en dichas jurisdicciones, con el fin de intercambiar cualquier dato relevante, ya sea espontánea o específicamente.

En las auditorías simultáneas deben participar las Autoridades Competentes de Canadá y de los países extranjeros. Si bien Canadá sólo tiene algunos acuerdos formales en vigencia, nada impide la realización de una auditoría simultánea con cualquiera de los socios de convenio si las Autoridades Competentes extranjeras están de acuerdo.

Los objetivos principales de una auditoría simultánea consisten en determinar la obligación tributaria correcta del contribuyente y facilitar el intercambio de información.

2.5.1. Beneficios de una auditoría simultánea

Los beneficios de un flujo simultáneo de auditorías favorecen principalmente a las administraciones tributarias participantes, más que al contribuyente. Los beneficios principales de una auditoría simultánea son que promueve el intercambio de información y el intercambio de experiencias y conocimientos especializados. Dada la complejidad de las interrelaciones entre los contribuyentes internacionales y la tendencia que tiene el incumplimiento a trascender las fronteras, la oportunidad de trabajar de forma cooperativa brinda enormes ventajas.

2.5.2. Consideraciones prácticas para una auditoría simultánea

Cuando la CRA está contemplando la realización de una auditoría simultánea, tiene en cuenta las solicitudes específicas de información recibidas de esas jurisdicciones extranjeras en particular. Las mismas brindan excelentes pistas y además demuestran el interés por parte de la jurisdicción extranjera. También podemos considerar una auditoría simultánea en los casos en que parezca haber una actividad significativa relacionada en otro país. La participación de la jurisdicción extranjera puede llegar a ser de utilidad en estas circunstancias.

Todas las solicitudes de auditorías simultáneas se envían y se reciben a través de la Sección de Intercambio de Información de nuestra División de Servicios de las Autoridades Competentes. Cuando los auditores de la CRA están contemplando la realización de una auditoría simultánea, preparan un informe para la Sección de Intercambio de Información, que es la que coordinará el envío de una carta de las Autoridades Competentes al socio de convenio de Canadá. Si se acepta la solicitud, la Sección de Intercambio de Información de la CRA se encarga de elaborar los acuerdos administrativos entre ambas partes. Si se rechaza la solicitud, se notifica de los motivos a la otra administración tributaria.

En caso de recibir una solicitud de auditoría simultánea, la Sección de Intercambio de Información envía la solicitud a la correspondiente oficina de servicios fiscales de la CRA para su consideración. La oficina decidirá si se debe aceptar el caso, rechazarlo o contestar con una propuesta alternativa. La decisión final le corresponde a la oficina y se deberá notificar al respecto a la Sección de Intercambio de Información. Si el caso se acepta, la Sección de Intercambio de Información hará los trámites administrativos necesarios para avanzar con el proceso. Si el caso se rechaza, la oficina proporcionará una explicación completa de los motivos para que la Sección de Intercambio de Información pueda comunicárselos a nuestro socio de convenio.

2.5.3. Ejemplo práctico - Los Países Bajos

La CRA concluyó recientemente una auditoría simultánea con los Países Bajos, una experiencia que resultó positiva y beneficiosa para ambos países. En este caso, la CRA auditó las operaciones de opción de compra de acciones de una persona y determinó que el contribuyente no había informado de sus ganancias a ninguno de los dos países.

Sin embargo, en ambos países hubo un cierto riesgo de no poder respaldar las reevaluaciones. Como tal, ambos países reevaluaron y decidieron autorizar una reducción de tributos por medio de un Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP por su sigla en inglés), suponiendo que esta persona va a presentar una solicitud de MAP.

Este asunto, que ascendió a millones de dólares, probablemente no se habría podido identificar ni auditar en Canadá de no haber existido este proceso de auditoría simultánea, y si los Países Bajos no hubieran alertado el Canadá sobre el tema.

Esta experiencia en particular tuvo su inicio en los Países Bajos, que habían estado considerando una solicitud de intercambios regulares de información. No obstante, la Administración de impuestos y Aduanas de Países Bajos llegó a la conclusión de que resultaría más práctica una auditoría simultánea, debido a la gran cantidad de información que se buscaba. Además, estuvo involucrado un tercer país interesado, lo cual añadió un nivel adicional de complejidad. El proceso usual de intercambio de información habría sido demasiado estático para abordar las necesidades de información que estaban en juego. Por lo tanto, se consideró que una auditoría simultánea sería el mejor enfoque.

2.6. La experiencia canadiense - Auditorías conjuntas

En octubre de 2009, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) - Foro de Administración Tributaria (FTA) inició un proyecto para considerar cómo se pueden organizar y llevar a cabo las auditorías conjuntas entre los países miembros para contribuir mejor a garantizar el cumplimiento tributario a nivel internacional. El crecimiento de la globalización ha dado lugar a una mayor cantidad de contribuyentes con asuntos internacionales, por lo cual las administraciones tributarias deben cooperar más estrechamente para garantizar el cumplimiento de las leyes tributarias nacionales e internacionales. Tradicionalmente, la cooperación internacional entre las administraciones tributarias giraba en torno del intercambio de información en el marco de convenios de doble imposición y la asistencia por parte de agentes fiscales por medio de diversos mecanismos, tales como las auditorías simultáneas.

Las auditorías conjuntas, a diferencia de las simultáneas, involucran a dos o más administraciones tributarias que forman un equipo único, para examinar las operaciones de un contribuyente que lleve a cabo actividades en todas las jurisdicciones participantes. La intención es reducir la duración de las auditorías y resolver más rápidamente

los problemas, lo cual beneficia tanto al contribuyente como a la administración tributaria. Las auditorías conjuntas se pueden contemplar en los casos en que el enfoque de las auditorías tenga un interés común o complementario para las autoridades fiscales participantes. Además, existe la percepción de que las auditorías conjuntas se pueden utilizar para mejorar el cumplimiento y reducir el volumen y el tiempo que requiere el proceso de acuerdo mutuo.

Entre los beneficios para el contribuyente que cumple y desea participar en una auditoría conjunta se cuentan una mayor certidumbre tributaria, menos cargas relacionadas con las auditorías y la resolución oportuna de los problemas.

2.6.1. Ejemplo práctico - Estados Unidos de América

Las auditorías conjuntas representan una nueva forma de medidas coordinadas entre administraciones tributarias. En 2011, la CRA tomó medidas para iniciar una auditoría conjunta y exploró las asociaciones posibles con administraciones tributarias extranjeras. Posteriormente, el Servicio Federal de Rentas Internas (IRS) de los Estados Unidos de América y la CRA evaluaron exhaustivamente los riesgos de sus empresas multinacionales e identificaron conjuntamente una entidad adecuada para el proyecto piloto.

La auditoría conjunta es un proceso muy estructurado. En esta situación se han definido bien las medidas más importantes, entre ellas el personal de auditoría y sus funciones, las solicitudes de información, las reuniones clave y el intercambio de información. La estructura detallada de la auditoría permite aprovechar de manera eficaz y eficiente el tiempo y los recursos de las administraciones tributarias y de los contribuyentes.

Esta auditoría conjunta se está llevando a cabo en “tiempo real” y está abarcando cuestiones de precios de transferencia.

Una auditoría conjunta ofrece una perspectiva más integral de las operaciones de la empresa, ya que la gama de preguntas durante el proceso de entrevistas se extiende, como consecuencia de las perspectivas de las distintas autoridades fiscales. También le permite a la CRA tener una perspectiva más detallada de las prácticas de auditoría de otras autoridades fiscales. Este proyecto piloto también le proporcionará a la CRA una mejor comprensión de la viabilidad de las auditorías conjuntas futuras y de los riesgos asociados con este tipo de carga de trabajo.

Si bien la auditoría todavía no se completó, el proceso ha sido muy alentador hasta la fecha y el contribuyente objeto de la misma se ha mostrado tan cooperativo como transparente con ambas administraciones. Los resultados de este proyecto piloto de auditoría conjunta se supervisarán con el fin de desarrollar procedimientos y directrices para futuras auditorías conjuntas con nuestros socios de convenio. Esta experiencia va a afectar la posibilidad de trabajo futuro en esta área.

3. COBRANZA EN EL EXTERIOR

La asistencia en el cobro de impuestos es una disposición de asistencia administrativa relativamente nueva en los convenios de doble imposición. El artículo 27 (Asistencia en el cobro de impuestos) se agregó al Modelo de Convenio de la OCDE en 2002 (y se adoptó en enero de 2003), bajo la suposición de que “Es posible que en algunos países la legislación nacional, las políticas o las consideraciones administrativas no permitan o justifiquen el tipo de asistencia prevista en el Artículo”.³ Canadá tiene 5 convenios que incluyen una disposición de este tipo, y que han resultado beneficiosos para ambos socios de convenio.

Por supuesto, que se incluya o no la asistencia en el cobro de impuestos en un convenio, depende de que ambos países se pongan de acuerdo en hacerlo. Por lo general, antes de llegar a la conclusión de incluir la disposición de asistencia en el cobro de impuestos, los países tienen en cuenta una serie de criterios que incluyen los siguientes:

- La posibilidad de asistencia en el marco de su legislación nacional.
- La importancia de la migración y las inversiones transfronterizas.
- Si los sistemas tributarios son comparables.
- Si los beneficios van a ser equilibrados y recíprocos.
- La similitud de las normas jurídicas (en particular las relativas a los derechos de los contribuyentes).
- Es posible que la legislación nacional, las políticas o los procedimientos administrativos no justifiquen la asistencia en el cobro de impuestos en todos los países.

Las disposiciones en materia de asistencia en el cobro de impuestos constituyen una obligación de prestar asistencia, y el Modelo de la OCDE la disposición no se limita en su aplicación a los residentes de un estado u otro o a los impuestos que cubre el convenio. Antes de presentar una solicitud, se debe determinar completamente la deuda.

³ *Modelo de Convención Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Capital, nota al pie del artículo 27.*

Esto significa que la deuda debe poder ser ejecutable en el marco de la legislación del Estado solicitante, y en dicho marco, el deudor no puede impedir el cobro de la misma.

La deuda tributaria extranjera se debe tratar como una deuda contributiva nacional, excepto que las normas prioritarias del Estado que recibe la solicitud no se aplican a la deuda contributiva extranjera, y todos los límites temporales a considerar serán exclusivamente los del Estado que hace la solicitud.

El intercambio de información es esencial para la asistencia en el cobro de impuestos.

Es la base que permite el intercambio de información necesaria para identificar y cobrar la deuda, además de garantizar la confidencialidad de la información intercambiada.

Puede resultar útil en determinados casos en que el convenio no contenga la disposición de asistencia en el cobro de impuestos.

3.1. El enfoque de Canadá

Cuando Canadá incluye un artículo de asistencia en el cobro de impuestos (AIC) en un convenio, preferimos que sea una disposición que, al igual que el intercambio de información, no se limite a los impuestos comprendidos en el artículo 2 (Impuestos Comprendidos), o el artículo 1 (Personas Cubiertas) del Convenio. Los impuestos canadienses que el Canadá busca incluir, son los “impuestos de toda clase y denominación, recaudados por los Estados Contratantes, en su nombre o en nombre de sus subdivisiones políticas”, que incluyen:

- Impuestos imputados en el marco de la Ley de impuestos sobre la renta;
- Impuestos imputados en el marco de la Ley federal de impuestos sobre el consumo (nuestro impuesto al valor agregado);
- Impuestos imputados en el marco de la Ley sobre impuestos internos; y finalmente
- Impuestos sobre la renta o sobre las ventas recaudados por Canadá en nombre de una provincia o territorio.

Por lo general, las medidas adoptadas para cobrar deudas tributarias administradas por la CRA no se ven afectadas por el tipo de deudas tributarias pendientes o por la existencia una disposición de AIC, sino más bien por el riesgo de los ingresos asociado con la deuda tributaria y las herramientas nacionales de recaudación disponibles para lograr el cumplimiento de pago. La disposición de AIC es una herramienta importante para recaudar deudas tributarias canadienses cuando las

medidas nacionales de recaudación no logran obtener el pago por parte de los deudores tributarios que se han ido de Canadá, o que tienen activos en un país donde Canadá haya firmado una disposición de AIC en un convenio de doble imposición.

Canadá tiene disposiciones de asistencia en el cobro con los siguientes socios de convenio:

- Alemania
- Nueva Zelanda (firmado, pero aún no está vigente)
- Los Países Bajos
- Noruega
- Estados Unidos

Antes de que Canadá pueda implementar un artículo de AIC, es necesario preparar un Memorando de Entendimiento (MOU) administrativo. El MOU establece los procedimientos administrativos que se deben observar para la AIC.

3.2. Prácticas nacionales de cobranza

La CRA emplea políticas recaudatorias y prácticas basadas en la filosofía de la imposición responsable.

La imposición responsable implica detectar de manera temprana el incumplimiento e indicarle al contribuyente que presente sus declaraciones pendientes o que corrija las declaraciones en las que se haya encontrado información inexacta. Respecto del cobro de las deudas tributarias pendientes, la CRA toma medidas de cumplimiento razonables, basadas en el principio de capacidad de pago.

La CRA trata de lograr que el deudor tributario abone el saldo total de su deuda tributaria, o de acordar el pago en su totalidad dentro de un plazo determinado. Cuando no se logra acordar un pago con un deudor tributario, se pueden iniciar trámites de cobro si es que se determina que el deudor tributario tiene capacidad para pagar la deuda tributaria pero se niega a hacerlo o no coopera.

Entre los trámites de cobro se cuentan los siguientes:

- Embargar salarios, pensiones o cuentas por cobrar;
- Compensación de la deuda utilizando otros pagos del gobierno;
- Embargar activos;
- Certificar la deuda en el Tribunal Federal; y
- Colocar un gravamen sobre los activos del contribuyente.

La CRA puede llevar a juicio a los deudores tributarios para cobrar la deuda pendiente.

Se han establecido varias estrategias para garantizar el cumplimiento del pago de una deuda tributaria, según el modelo de riesgo que se aplique. Entre otros factores de riesgo, el tamaño de la deuda tributaria y la complejidad de la cuenta determinan qué modo de recaudación se va a utilizar. Además, algunas líneas de ingresos o características de una liquidación tributaria (es decir, un no residente que evade deudas, obligaciones de planificación fiscal agresiva, etc.) se segregan en cargas de trabajo de recaudación especializadas para su resolución.

3.3. Análisis de riesgos

Los agentes recaudadores de las oficinas de servicios fiscales de la CRA y dentro de las cargas de trabajo de recaudación especializadas, que trabajan en las cuentas fiscales segregadas más grandes, complejas o especializadas, realizan análisis de riesgo de ingresos iniciales y periódicos en las deudas tributarias ejecutables o en disputa, y en los deudores tributarios, para determinar si hay peligro de perder el ingreso tributario. Si se determina que hay peligro de perder el ingreso tributario, la CRA puede iniciar medidas jurídicas de recaudación que eliminen las restricciones de cobro sobre la cuenta fiscal, y exigirle al deudor tributario que pague la deuda tributaria en disputa o se someta a recursos judiciales de recaudación inmediata.

Además, los equipos recaudadores de las TSO determinan si se necesitará asistencia en el cobro de impuestos en el marco de una disposición de AIC. Actualmente, todas las solicitudes extraterritoriales de asistencia en el cobro de impuestos se inician a nivel de las oficinas de servicios tributarios de la CRA, se reenvían al Administrador del Programa de Recaudación para certificar la reclamación fiscal finalmente determinada, y luego se presentan ante las Autoridades Competentes en materia de asistencia en el cobro de impuestos.

3.4. Identificación de los deudores tributarios extraterritoriales

Adquirir información sobre la ubicación de un deudor tributario es de vital importancia para determinar qué recursos nacionales y/o de AIC se pueden utilizar para resolver una deuda tributaria nacional.

Los deudores tributarios particulares que no proporcionan su nueva dirección a la CRA antes de salir de Canadá, a menudo se pueden

localizar por medio de una o más fuentes de información, públicas o privadas. Si los hay, los últimos empleadores canadienses de los deudores tributarios que han salido de Canadá suelen ser la mejor fuente para ubicar a la persona, seguidos por las herramientas de búsqueda públicas, las privadas (como ser las instituciones financieras), o las solicitudes de intercambio de información (EOI) para ubicar una dirección determinada.

Los deudores tributarios empresariales (que incluyen corporaciones y sociedades) suelen ubicarse mediante fuentes de información pública, tales como los sistemas federales o provinciales de registro comercial. Los sistemas de registro comercial revelan a quién le pertenece la empresa y quiénes son sus propietarios y/o directores (residentes o no residentes). Otras fuentes de información importantes son las fuentes públicas (como ser Internet) y las privadas (como ser los estudios contables o jurídicos).

Algunos agentes recaudadores de la CRA que trabajan con expedientes tributarios de planificación fiscal agresiva recurren a la capacitación que han adquirido en materia de Técnicas de Búsqueda en Internet para identificar las estructuras empresariales locales y extraterritoriales y los deudores tributarios relacionados.

3.5. Medidas preventivas

Cuando se realizan determinados pagos o se liquidan determinados bienes, Canadá tiene requisitos para ayudar a garantizar que las deudas tributarias se paguen, responsabilizando a terceras partes por los impuestos pendientes. Los mismos se explican a continuación.

3.5.1. Obligaciones de certificado de descargo y responsabilidad civil

En el marco de la Ley de impuestos sobre la renta y la Ley federal de impuestos sobre el consumo, existen ciertas obligaciones de obtener certificados de descargo antes de realizar pagos, para garantizar que se hayan pagado los impuestos correctos. Al representante legal de un patrimonio, negocio o propiedad se le puede imputar la responsabilidad de cualquier impuesto pendiente, si no se obtiene un certificado de descargo antes de distribuir los activos de un patrimonio, un negocio o un fideicomiso.

El representante legal puede ser un albacea, administrador, liquidador, fideicomisario u otra persona similar, excepto el fideicomisario en una quiebra.

Los vendedores no residentes que liquidan determinados bienes canadienses gravables deben notificar a la CRA, ya sea antes de vender la propiedad o en un plazo de diez días después de la venta. Una vez que la CRA reciba un monto suficiente para cubrir el impuesto sobre cualquier ganancia que el vendedor pueda obtener de la venta de la propiedad, o bien las seguridades adecuadas para garantizar el pago del impuesto, la CRA emitirá un certificado de conformidad para el vendedor. También se le enviará una copia del certificado al comprador. Si el comprador no recibe dicho certificado, son exigidos retener y remitir un 25% del costo de la propiedad adquirida.

Todo pago o seguridad proporcionada por el vendedor y/o el comprador se acreditará a la cuenta del vendedor. La liquidación definitiva del impuesto se hará cabo cuando se evalúe la declaración del impuesto sobre la renta del vendedor para el año fiscal.

3.5.2. Responsabilidad de los directores

Las disposiciones en el marco de la Ley de impuestos sobre la renta y la Ley federal de impuestos sobre el consumo permiten que el Ministro de la Renta Nacional evalúe a los directores de una empresa en caso de que la empresa no deduzca, retenga, remita o pague los montos correspondientes a las retenciones salariales o al impuesto sobre bienes y servicios.

La medida de la responsabilidad del director es igual al monto que se le exigió remitir o pagar a la empresa, más los intereses o las sanciones correspondientes.

3.5.3. Responsabilidad por transferencia fuera del marco de plena competencia

Las disposiciones en el marco de la Ley de impuestos sobre la renta y la Ley federal de impuestos sobre el consumo permiten que el Ministro de la Renta Nacional responsabilice a un beneficiario de manera conjunta y solidaria por impuestos o GST impagos cuando un deudor transfiere a un tercero, que se encuentra fuera del marco de plena competencia con el deudor tributario, propiedades a un valor inferior al del mercado con el fin de evitar que un deudor con ingresos sustanciales evada las medidas de recaudación de la CRA mediante la transferencia de activos.

Se considera que las personas relacionadas no están actuando en condiciones de plena competencia e incluyen los cónyuges legales y cónyuges de hecho, hijos, hermanos, hermanas, padres o abuelos

del cesionista o de su cónyuge, así como las empresas controladas por cualquiera de las personas mencionadas, por separado o grupalmente.

3.6. Beneficios de la asistencia en el cobro de impuestos

Los beneficios del cobro de deudas tributarias a través de una disposición de AIC son triples y se explican a continuación.

3.6.1. Eficiencia

Una disposición de AIC con un socio de convenio puede garantizar el cobro de las deudas tributarias con el mínimo posible de trabas administrativas, jurídicas y costos relacionados, asociados con las actividades realizadas para el cobro de las reclamaciones fiscales (deudas tributarias) a cargo de una administración tributaria extraterritorial.

La condición administrativa previa más importante para que un socio de convenio acepte una reclamación fiscal es certificar que la misma haya sido finalmente determinada. De acuerdo con la disposición de AIC, una reclamación fiscal está finalmente determinada si el Estado Solicitante tiene derecho, en el marco de su legislación interna, de recaudar dicha reclamación, y si todos los derechos administrativos y judiciales del contribuyente para restringir la recaudación en el Estado Solicitante han caducado o se han agotado.

En el marco de un MOU para la AIC, los costos ordinarios de recaudación se reducen al mínimo y los costos extraordinarios se controlan, de la siguiente manera:

- Los costos ordinarios de proporcionar asistencia en el cobro de impuestos correrán por cuenta del Estado que recibe la solicitud, y los costos extraordinarios (tales como los honorarios de expertos y otros gastos judiciales) correrán por cuenta del Estado que hace la solicitud. Los costos ordinarios incluyen costos de administración interna (como ser sueldos del personal y costos indirectos) y unos pocos costos externos (tales como las tasas de expedientes judiciales). El Estado que recibe la solicitud puede conservar los costos ordinarios que se recuperen.
- No se incurrirá en costos extraordinarios, que no se puedan recuperar del deudor tributario, sin el consentimiento previo del administrador del programa de recaudación del Estado que hace la solicitud. En caso de que el administrador del programa

de recaudación del Estado que hace la solicitud se niega a asumir costos extraordinarios, el administrador del programa de recaudación del Estado que recibe la solicitud podrá negarse a aplicar las medidas de recaudación que causaron dichos costos. Tan pronto como el administrador del programa de recaudación del Estado que recibe la solicitud prevea que se podrá incurrir en costos extraordinarios, se notificará al administrador del programa de recaudación del Estado que hace la solicitud y se le informará el monto estimado de dichos costos, de ser posible, para que éste pueda decidir si se debe incurrir en dichos costos o se debe retirar la solicitud.

3.6.2. Eficacia

Las disposiciones de AIC son mecanismos legales eficaces para cobrarles impuestos a los deudores tributarios no residentes. En la mayoría de los países de derecho común, el principio general de las leyes tributarias internacionales era que los agentes recaudadores o los tribunales de un país no ayudarán a ejecutar las reclamaciones fiscales de otro país. Sin embargo, este principio, también conocido como la “regla de los ingresos”, se ha ido abandonando poco a poco como resultado de la creciente movilidad de los contribuyentes y del capital, así como la voluntad de los gobiernos para participar en disposiciones de AIC bilaterales y multilaterales. Dado que las disposiciones de AIC se consideran como un desvío jurídico o una excepción a la “regla de los ingresos”, se las percibe como los medios más eficaces para ejecutar las deudas contributivas de un gobierno extranjero.

3.6.3. Cumplimiento

La asistencia en el cobro de impuestos tiene un efecto importante de cumplimiento, por ejemplo:

- Cuando los contribuyentes residen en el país que recibe la solicitud están al tanto de que a su administración tributaria local se le puede solicitar que cobre la deuda tributaria de otro país, pueden sentirse más inclinados a pagar sus impuestos pendientes.
- Del mismo modo, los contribuyentes también pueden sentirse menos inclinados a tratar de mantener sus fondos fuera del alcance del país al que le adeudan cuando son conscientes de las disposiciones de asistencia en el cobro de impuestos.

Si bien sería muy difícil medirlo, en algunos casos el efecto de cumplimiento puede superar el beneficio de recuperación real de deudas tributarias con la ayuda de otro país.

3.7. Beneficios del intercambio de información a efectos del cobro de impuestos

El intercambio de Información (EOI) permite que los socios de convenio compartan información importante para el cobro de sus deudas tributarias nacionales que de otra manera no se puede conseguir a través de las fuentes de informaciones públicas o privadas.

La información que se busca en el marco de las disposiciones de intercambio de información suele ser información específica sobre el deudor tributario:

- Fuentes de ingresos
- Activos
- Propiedad o transferencias de bienes
- Datos bancarios: depósitos, transferencias, etc.

Este tipo de información se utiliza a nivel local para determinar la capacidad del deudor tributario para pagar una deuda tributaria, o para ubicar una fuente de cobranza para las recaudaciones locales, o a efectos de la AIC.

3.8. Mejores prácticas de EOI y AIC para la cobranza en el exterior

La comunicación de las cuestiones relativas a la cobranza de impuestos o las actualizaciones entre Autoridades Competentes y/o administradores de programas de recaudación, son importantes para el funcionamiento eficaz de las disposiciones de AIC. Los intercambios periódicos de información ayudan a determinar el nivel de complejidad o riesgo asociado con el cobro de una reclamación fiscal, y si es necesario recurrir a medidas de cobranza más agresivas o alternativas. Por ejemplo, las reclamaciones fiscales relacionadas con esquemas internacionales de planificación fiscal agresiva, la elusión o la evasión fiscal, pueden requerir agentes recaudadores experimentados que identifiquen fuentes de ingresos o estructuras corporativas complejas a fines de la asistencia en el cobro de impuestos. Si junto con las solicitudes se proporciona información sobre la ocupación o última ocupación conocida, los ingresos, los activos y las cuentas bancarias relacionadas con un deudor tributario, se ayudará a agilizar la resolución de reclamación en el Estado que recibe la solicitud.

La AIC es una disposición relativamente nueva, que además de ayudar directamente a cobrar las deudas tributarias, fomenta el pago

de las deudas tributarias entre los contribuyentes residentes y no residentes, mediante la concientización de que las administraciones tributarias cuentan con estas herramientas.

Además de simplemente aceptar la reclamación de una deuda, Canadá ha cooperado con socios del tratado permitiendo que se realicen entrevistas o reuniones en Canadá entre los deudores que residen en Canadá y los socios del tratado. Los deudores se presentan a estas reuniones de manera voluntaria y facilitan arreglos especiales para que se realicen pagos que Canadá podría no estar autorizado a hacer en la reclamación de deudas de otros países. Pensamos que este tipo de cooperación es tanto eficaz como eficiente en la resolución de ciertas deudas tributarias que resultaban no reclamables con anterioridad.

3.9. Conclusión

Se están llevando a cabo iniciativas en todo el mundo para garantizar que las legislaciones nacionales o las prácticas en otros países no impidan el libre intercambio de información. Los intercambios de información entre países han demostrado ser un valioso instrumento de apoyo para los problemas internacionales de evaluación y cobranza de impuestos, y la CRA ha obtenido logros importantes con este proceso, en gran parte gracias a los convenios de doble imposición y los acuerdos de intercambio de información tributaria que actualmente tenemos vigentes. Para mejorar el proceso en la CRA, se han adoptado normas de prestación de servicios, y nuestros auditores de campo tratan este tipo de solicitudes como una carga de trabajo obligatoria.

Los intercambios eficaces y eficientes de información sólo pueden funcionar bien cuando todos los participantes reconocen y valoran su importancia y sus beneficios. El intercambio de información, a través de los convenios de doble imposición o los acuerdos de intercambio de información tributaria y los instrumentos multilaterales, permiten que los países administren y ejecuten mejor sus leyes tributarias y ayudan a prevenir la evasión fiscal internacional. Por estas razones, alentamos a las demás autoridades tributarias a considerar la implementación o expansión de los procesos existentes de recopilación de información en sus administraciones tributarias respectivas.

IMPLEMENTACIÓN EFECTIVA DE UNIDADES DE INTERCAMBIO DE INFORMACION Y DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Jenny Patricia Jiménez

Directora

Tributación Internacional y Técnica Tributaria
(Costa Rica)

CONTENIDO: *Resumen. I. Breve análisis histórico. II. Soluciones urgentes. III. La gestión del intercambio de información. IV. Conclusiones*

RESUMEN

Costa Rica, desde el año de 1990, había suscrito un Convenio de Intercambio de Información Tributaria con el Gobierno de los Estados Unidos de América, y posteriormente, a inicios de la década del 2000 había hecho esfuerzos por abordar una política de negociación de convenios para evitar la doble imposición, con la negociación y firma de un convenio de esta naturaleza con el Reino de España. Sin embargo, Costa Rica se mantuvo al margen de los avances que se produjeron en el debate de la tributación internacional y no reaccionó a tiempo a toda la evolución de hechos que se fueron produciendo en los últimos años, lo que ocasionó que el país fuera clasificado en la “lista negra” de la OCDE.

No obstante, la situación actual de Costa Rica en el ámbito de la tributación internacional ha mejorado considerablemente. Se puede afirmar que el impulso para este desarrollo lo obtuvo el país al haber sido clasificado en esa “lista negra” de las jurisdicciones no comprometidas con los estándares internacionales de intercambio de información. La referida clasificación fue cambiada a la “lista gris” bajo el compromiso del Estado costarricense de implementar el estándar internacional, a finales del año 2009.

El país cumplía gran parte de las condiciones exigidas para intercambiar información, pero subsistían elementos que generaban riesgo en este tema, como lo era la existencia para que el juez

autorizara el levantamiento del secreto bancario, sin que estuviera claro si su participación era solo en un sentido formal o también material.

Otros aspectos de riesgo eran el criterio objetivo basado en un Plan de Fiscalización y la exigencia de “evidencias sólidas de ilegalidad tributaria” en lugar de la simple “pertinencia previsible” de la información solicitada.

Costa Rica también respondía en general a los estándares de transparencia, tanto en su régimen tributario como en el tratamiento de los datos relacionados con la propiedad, identidad y los contables, que se exigen de los contribuyentes. Sin embargo, la existencia de acciones al portador y el plazo de obligación de mantenimiento de datos y registros, circunscrito a cuatro años en lugar de los cinco años requeridos internacionalmente, eran puntos débiles respecto a las exigencias del estándar.

Costa Rica tomó conciencia de su situación y reaccionó para tomar las medidas necesarias que le permitieran salir de la “lista gris” y cumplir con el estándar internacional para el intercambio de información. Para este efecto, mediante Ley No. 9068 de 10 de setiembre de 2012, Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, que reforma el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el Código de Comercio, modificó su legislación interna, aumentando de cuatro a cinco años el plazo en que obligatoriamente se deben de mantener los libros contables y la información sobre identidad y propiedad. También modificó las condiciones en las que el juez autoriza el acceso a la información bancaria, limitando su papel a una revisión formal de los requisitos; y aseguró que el intercambio pueda efectuarse con información previsiblemente pertinente, eliminándose el requisito de evidencias sólidas.

Con esta reforma se logró establecer una base legal sólida para el cumplimiento del estándar de la OCDE y para el intercambio de información efectivo.

También se creó dentro del organigrama de la Dirección General de Tributación, la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria, dotándola de funcionarios capacitados y de los recursos necesarios. Se ha logrado suscribir un número considerable de acuerdos de intercambio de información con varios países y se ha emitido la reglamentación necesaria para llevar a cabo un intercambio de información efectivo, según las exigencias del estándar internacional.

I. BREVE ANÁLISIS HISTÓRICO

En Costa Rica se había percibido desde algunos años atrás, la necesidad de profundizar en los aspectos internacionales de la tributación, para acompañar la creciente integración del país en la economía mundial. Eso quedó reflejado por la suscripción del "Convenio de Intercambio de Información Tributaria entre el Gobierno de la República de Costa Rica y el Gobierno de los Estados Unidos de América", aprobado mediante Ley No. 7194 de 29 de agosto de 1990, y posteriormente en los incipientes esfuerzos de Costa Rica de abordar una política de negociación de convenios para evitar la doble imposición (CDT), que es implementada desde inicios de la década del 2000, con la negociación y firma del CDT con el Reino de España, aprobado mediante Ley No. 8888 de 3 de noviembre de 2010, que entró en vigencia el 1 de enero de 2011.

En el año 2005, Costa Rica se somete voluntariamente a un diagnóstico sobre el desarrollo de diversos aspectos de tributación internacional mediante un programa auspiciado por el Banco Interamericano de Desarrollo. De aquel diagnóstico se llegó a la conclusión de que Costa Rica debía ir desarrollando sus capacidades normativas y administrativas en esta materia. Sin embargo, estos temas no se avanzaron en la práctica y esto tuvo implicaciones muy importantes para el país posteriormente, como la de ser clasificado en la "lista negra" de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, por sus siglas en inglés).

Ser clasificado en esta lista fue una consecuencia directa de la debilidad del país en materia de tributación internacional. Por su grado de desconexión con los avances que se produjeron en el debate de la tributación internacional, Costa Rica no reaccionó a tiempo a toda la evolución de hechos que se fueron produciendo en los últimos años.

Posteriormente, en respuesta a una solicitud de asistencia técnica en administración tributaria y aduanera formulada por las autoridades costarricenses, una misión de asesoría técnica del Departamento de Finanzas Públicas (FAD) del Fondo Monetario Internacional (FMI), visitó San José, en septiembre de 2009.

En particular, las autoridades solicitaron apoyo para institucionalizar el área de tributación internacional de la Dirección General de Tributación (DGT), con el objetivo de alcanzar el cumplimiento de los estándares internacionales.

La urgencia del tema era la clasificación del país en la “lista negra” de la OCDE de jurisdicciones no comprometidas con los estándares internacionales de intercambio de información. Dicha clasificación fue cambiada a la “lista gris” bajo el compromiso del país de implementar el llamado “estándar internacional” a fines del año 2009.

En cuanto al cumplimiento del estándar, Costa Rica acataba, desde tiempo atrás, en un grado relativamente alto las condiciones exigidas para intercambiar información, incluso la bancaria. No obstante, subsistían algunos elementos que generaban riesgo en cuanto al cumplimiento del estándar, como la exigencia para que el juez autorice el levantamiento del secreto bancario, la utilización de un criterio objetivo basado en un Plan de Fiscalización o la exigencia de “evidencias sólidas de ilegalidad tributaria” en lugar de la simple “pertinencia previsible” de la información solicitada.

En el ámbito de los derechos de los contribuyentes, Costa Rica no contempla un trámite de notificación al contribuyente o interesado legítimo de que se le requiere información; tampoco se abre un expediente sobre la solicitud, con posibilidad de recurso jurisdiccional, a excepción en materia de información bancaria en cuanto a la decisión de un juez y los recursos que procedan. Sin embargo, sí se respetan los derechos del interesado legítimo, en el sentido de que la actuación administrativa de obtención de información de terceros está limitada y se debe realizar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución Política, la jurisprudencia constitucional y el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En cuanto a la confidencialidad de la información, esta está sometida a estrictas normas de confidencialidad, de tal manera que el Estado requirente no puede utilizar esa información para fines distintos de los tributarios, si no es con el expreso consentimiento escrito del Estado requerido. Además, existe un régimen disciplinario para casos en que la información es incorrectamente entregada y utilizada para otros fines. Por la anterior razón, en esta materia, Costa Rica se ha mantenido dentro del estándar internacional, al estar regulado expresamente el deber de los funcionarios públicos.

El país también respondía en general a los estándares de transparencia, tanto en su régimen tributario como en los datos (de propiedad, identidad y contables) que se les exige a los contribuyentes. Sin embargo, la existencia de acciones al portador y el plazo de obligación de mantenimiento de datos y registros, circunscrito a cuatro años en lugar de los cinco años requeridos internacionalmente, eran puntos débiles respecto a las exigencias del estándar.

II. SOLUCIONES URGENTES

En esa coyuntura, era fundamental tomar acciones urgentes para cumplir el estándar y sacar permanentemente a Costa Rica de la situación en que se encontraba. En paralelo, también urgía que se desarrollara la capacidad institucional para hacer frente a la demanda (interna y externa) de intercambio de información y prepararse para implementar los muchos aspectos relacionados con la fiscalidad internacional que todavía no se abordan por parte de la DGT.

La Misión del FMI recomendó implementar una unidad de tributación internacional (UTI) en la DGT, de manera gradual. Se debía empezar por satisfacer las necesidades más apremiantes (negociación y aplicación de acuerdos de intercambio de información), para en el futuro tratar temas como precios de transferencia y, eventualmente, aplicación de convenios de doble tributación.

Las medidas urgentes a adoptar eran:

- Modificar algunos aspectos de la normativa interna que obstaculizaban el cumplimiento del estándar, en particular el aumento de cuatro a cinco años de la obligación de mantenimiento de libros contables e información sobre propiedad e identidad; las condiciones en las que el juez autorizará el acceso a información bancaria de acuerdo con el artículo 106 inciso e) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y la existencia de acciones al portador.
- Firmar y aplicar acuerdos de intercambio de información con un número de al menos 12 países, para lo cual se debía empezar a negociar lo antes posible, pues no dependía de los avances en términos de los cambios legales requeridos.
- Crear la UTI en la estructura de la DGT, dotándola de funcionarios capacitados y de los recursos necesarios.

Costa Rica no podía esperar más para desarrollar sus capacidades normativas y administrativas en el área de la tributación internacional. El país tenía la necesidad de resolver cuanto antes el problema del estándar internacional en materia de intercambio de información y, como consecuencia de ello, de negociar acuerdos de intercambio de información (AII) y de intercambiar efectivamente información con otros Estados o jurisdicciones. Por esta razón, empezó a dar pasos firmes para cambiar su situación.

A. La reforma tributaria

En cuanto al cumplimiento por parte de Costa Rica del estándar de la OCDE, como ya se mencionó, existían algunos elementos en la legislación tributaria que generaban riesgo:

a. Elementos de riesgo

1. La exigencia, para que el juez autorizara el levantamiento del secreto bancario.

Según el estándar, no se debe imponer ninguna restricción al intercambio de información motivada por la existencia de secreto bancario.

La intervención de un juez, por sí misma, no se considera una restricción al intercambio de información; lo que interesa es el papel reservado a este. En particular, si en la fase procedimental de solicitud de información, debe examinar el cumplimiento material de los límites establecidos en la ley, o si debe limitarse a una revisión formal de los mismos.

La normativa costarricense contenía alguna restricción al acceso a la información por motivos tributarios, en concreto a la información bancaria de acuerdo con el literal e) del artículo 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En estos casos era necesaria la previa intervención judicial para evitar lesionar el derecho a la intimidad del artículo 24 de la Constitución Política. Y no estaba muy claro ni en las disposiciones normativas ni en la práctica, el papel que debía cumplir el juez.

2. La utilización de un criterio objetivo basado en un Plan de Fiscalización.

El otro elemento del artículo 106 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que podía exceder el estándar internacional, era la exigencia de que “los contribuyentes o sujetos pasivos hayan sido previamente escogidos, mediante los criterios objetivos de selección para auditoría, debidamente publicados por la Administración Tributaria e incluidos en el Plan Anual de Auditoría vigente a la fecha de la solicitud”.

Es obvio que no siempre resultan trasladables estos criterios a terceros países, donde su organización administrativa puede seguir otros criterios de selección de contribuyentes. Es claro que el juez de Costa Rica podría negarse a levantar el secreto bancario para

intercambiar información cuando se evidenciara que el contribuyente no había sido seleccionado ni objetivamente ni por relación directa o indirecta con un caso de fraude, y más aún cuando la administración requirente siguiera otros criterios de selección.

3. La exigencia de evidencias sólidas de un ilícito tributario.

La legislación costarricense exigía la existencia de “evidencias sólidas de la configuración potencial de un acto ilícito tributario.” En este aspecto Costa Rica enfrentaba dos problemas: el primero, que la expresión “evidencias sólidas” no equivale a “información previsiblemente pertinente” y, segundo, una evidencia sólida es más exigente que el concepto de información “previsiblemente pertinente” al que se refiere el estándar.

Esta expresión del estándar trata de alcanzar un equilibrio entre las peticiones indiscriminadas y aquellas en donde se dispone de un nutrido aparato probatorio. En síntesis, se debe tener tan solo indicios de que la información será útil a la investigación en curso, y en Costa Rica eran exigidas las evidencias sólidas.

4. La existencia de acciones al portador.

El estándar requiere que haya disponibilidad de información de calidad y confiable, y potestades suficientes para obtenerla. Dos son las materias sobre las que se requiere información para que la aplicación de los distintos tributos sea efectiva: Información sobre propiedad e identidad de las personas que se encuentran detrás de los distintos instrumentos o entidades utilizados con fines económicos o comerciales; e información contable.

La información se considera de suficiente calidad si permite el acceso a los datos que consigan aplicar efectivamente el sistema tributario en cuestión. Tratándose de estructuras como los fondos de inversión, por ejemplo, el principio siempre es el mismo: poder conocer quién, en definitiva, pueda ser el beneficiario efectivo, además de la información sobre el propietario “legal” o formal de dicha forma de inversión u organización económica.

Con carácter general, las acciones al portador constituyen un problema en cuanto al requisito de transparencia, pues es evidente que no se puede conocer a su titular. En Costa Rica, una sociedad mercantil debe constituirse con acciones nominativas; sin embargo, el mismo texto legal permitía la conversión de las acciones nominativas en acciones al portador.

Por estas razones, era necesario realizar un cambio en la legislación, para no permitir las acciones al portador.

5. El plazo de obligación de mantenimiento de datos y registros, circunscrito a 4 años en lugar de los 5 requeridos internacionalmente.

Este periodo es coincidente con los plazos en materia de lavado de dinero que establecen los 5 años como plazo para el mantenimiento de datos. El Código de Normas y Procedimientos Tributarios exigía solo 4 años.

b. Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal

Mediante Ley No. 9068 de 10 de setiembre de 2012, Ley para el Cumplimiento del Estándar de Transparencia Fiscal, que reforma el Código de Normas y Procedimientos Tributarios y el Código de Comercio, se logró:

- Que el intercambio pueda efectuarse con información previsiblemente pertinente, eliminándose el requisito de evidencias sólidas.
- Que el papel del juez se limite a una revisión formal de los requisitos.
- La eliminación del requisito de los criterios objetivos de selección.
- Que el mantenimiento de datos y registros tenga un plazo no inferior a cinco años.
- La eliminación de las acciones al portador.

El artículo 106 bis, que se agrega al Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que se refiere a la información en poder de entidades financieras, obliga a estas a proporcionar información sobre sus clientes y usuarios, incluyendo información sobre transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles y demás operaciones, ya sean activas o pasivas, en el tanto la información sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios, tanto para efectos internos como para cumplir con una solicitud de información conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.

Se indica expresamente que se considerará previsiblemente pertinente para efectos tributarios, cualquier información que se requiera para cumplir con una solicitud de información conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.

Con esta reforma se logró establecer una base legal sólida para el cumplimiento del estándar de la OCDE y para el intercambio de información efectivo.

B. El establecimiento de la Dirección de Tributación Internacional

En los países que no cuentan con un área de Tributación Internacional, los expertos afirman que el desarrollo de una Unidad en esta materia puede ser gradual para satisfacer las distintas necesidades que vayan surgiendo. Así, en un principio puede que solo se requiere negociar los acuerdos de intercambio de información tributaria e implementar el intercambio de información efectivo con otras administraciones con fundamento en los mismos.

A mediano plazo, una vez completado el marco normativo, cobrarán importancia otras áreas, como la aplicación de precios de transferencia y la negociación de acuerdos previos en la materia. A largo plazo, ya podrá dedicarse a los aspectos derivados de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición.

En el caso específico de Costa Rica, por los antecedentes históricos, la Dirección de Tributación Internacional tuvo que iniciar realizando simultáneamente un poco de todos estos aspectos. Como se mencionó, a principios de este siglo, Costa Rica había negociado un convenio para evitar la doble imposición con el Reino de España, que entró en vigencia a inicios del año 2011. Por esta razón, la Subdirección de Negociación y Aplicación de Convenios Internacionales ha tenido que avocarse al desarrollo de disposiciones reglamentarias necesarias para la aplicación del convenio.

Y en el ámbito de los precios de transferencia, por tener una normativa (aunque mínima) que permite que la Administración Tributaria pueda realizar ajustes en esta materia, las Administraciones Tributarias Territoriales, y principalmente la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, han realizado ajustes en esta materia, razón por la cual la Subdirección de Acuerdos Previos también cumple una función normativa y de asesoría en relación con las Administraciones territoriales y con la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales.

En lo que se refiere propiamente a la negociación de acuerdos previos, está en proceso la emisión de la normativa que autorizará a la Administración Tributaria a suscribir este tipo de acuerdos.

En materia de intercambio de información, si bien las peticiones que generaba el All con los Estados Unidos eran muy escasas (tres a cuatro al año), se trataban directamente por el Departamento de Fiscalización, no habiendo una persona responsable del enlace con Estados Unidos a este respecto; tampoco se habían diseñado procedimientos internos para tratar este tema.

Obviamente, por los compromisos adquiridos a corto plazo con la OCDE, la DGT se impuso como prioridad que la Dirección de Tributación Internacional, a más de negociar los acuerdos de intercambio de información, se dedicara a desarrollar e implementar el intercambio de información efectivo.

Otro aspecto importante a tomar en cuenta, por la estructura de la Administración Tributaria costarricense, era la delimitación de las áreas de trabajo compartidas con otras áreas funcionales y, eventualmente también con las dependencias territoriales. Por la interrelación entre estas oficinas, era necesaria una labor de soporte especializado y de coordinación de la Subdirección.

La misión de asesoría técnica del FMI, que llegó a Costa Rica en el año 2009, rindió un informe en donde planteó algunas recomendaciones para la UTI y las principales funciones que esta debía desarrollar:

a. Recomendaciones de la misión del FMI

La UTI debía cubrir una serie de funciones, tanto exclusivas, como compartidas, que consisten principalmente en el estudio y diseño de política tributaria, y la creación de una estructura para gestionar el intercambio de información con terceros países. Específicamente:

- Estudiar y proponer la necesidad de suscribir acuerdos de intercambio de información, considerando aspectos como la revisión, impulso y seguimiento de los requisitos para cumplir con el estándar internacional; preparación y aprobación del Modelo de All; y la estrategia y calendario negociador.
- Política tributaria internacional: elaborar y recomendar normativa relacionada con la tributación internacional; participación, y seguimiento de los foros internacionales en donde se traten aspectos relacionados con la elaboración de directrices que

aclaren la incidencia que la aplicación de los CDT va a tener en sus procesos y en su organización; y la interpretación de los CDT.

- Intercambio de información y específicamente en la organización del intercambio previa petición: registro y seguimiento de peticiones, normalización de procedimientos, definición de las fases del procedimiento y de los responsables en cada fase del mismo, comunicación de la oficina de enlace y las oficinas territoriales, y atención a los costos del procedimiento.

Además debía desarrollar funciones compartidas con otras áreas de la DGT, entre ellas las siguientes:

Con el área de Gestión o Recaudación: Colaborar en el refinamiento del registro hasta introducir datos de no residentes que operan con o sin establecimiento permanente. En relación con los representantes de individuos no residentes sin establecimiento permanente, revisar los requisitos que se exigen para evitar formalismos innecesarios. Apoyar al área técnica correspondiente en la preparación de los modelos de declaración y certificados de residencia. Mejorar el sistema de devoluciones a individuos no establecidos en el país e información y asistencia al contribuyente no residente.

Con el área de la Fiscalización: Crear conciencia de la relevancia y especificidad de la fiscalización en el área de la tributación internacional. Coordinar con esta área y la de Aduana y, en su caso, otros organismos competentes, la fiscalización de la inversión extranjera directa. Crear e implementar una política de fiscalización específica a la tributación internacional. Coordinar criterios en materia de fiscalización de precios de transferencia y aplicación de métodos a sectores. Llevar a cabo el manejo de bases de datos de información de comparables y establecer un plan piloto para fiscalizar grandes empresas multinacionales. También debía tener como tarea buscar soluciones a la doble tributación mediante acuerdos de precios por anticipado (APAs) y procedimientos amistosos, así como con el arbitraje tributario internacional. Además de lo anterior, coordinar las futuras actuaciones de comprobación o fiscalización simultánea (con terceros países), cuando ya se disponga de una red de CDTs.

Recursos humanos y materiales:

En cuanto a este aspecto, la misión del FMI recomendó que para llevar a cabo estas funciones, la UTI debe contar con el personal suficiente para poder operar y crear una masa crítica de conocimientos que permita a la Administración Tributaria expandir su actividad en este

terreno, tanto en lo concerniente al control como a la mejora de los elementos que posibilitan el cumplimiento voluntario.

El tamaño de esta área se debe decidir en función a factores internos y externos de la Administración Tributaria. No existe una dimensión internacionalmente aceptada de estas unidades, entre otras cosas porque algunas de sus funciones pueden desempeñarse por otros departamentos funcionales de forma transversal. Por ejemplo, es posible y hasta frecuente que el Departamento de Fiscalización cuente con especialistas en precios de transferencia y todos estos temas se lleven desde ese departamento; y también ocurre que los modelos y formularios, incluyendo certificados de residencia, los elaboren especialistas y por tanto no se requiera el concurso de la Unidad para ese efecto.

El equipo humano debía ser suficiente y proveniente de distintas formaciones, perfiles jurídico y económico, y origen profesional diverso dentro de la Administración Tributaria. Debía asegurarse los conocimientos de idiomas de los funcionarios designados, potenciar sus conocimientos en aspectos del Derecho Tributario Internacional y sus conceptos. Formar a los funcionarios cuyo perfil haya sido previamente establecido como el apropiado, en técnicas de negociación, de fiscalización de grupos multinacionales e introducir los medios necesarios y, entre otros, también los retributivos para asegurar la continuidad y perfeccionamiento del equipo.

En cuanto a los recursos materiales, adicionalmente sería necesario dotar a los equipos humanos de medios materiales suficientes, específicos y característicos de esta área de la tributación, como la documentación bibliográfica suficiente; en particular para el área de negociación y aplicación de All y CDT. La búsqueda de criterios es muy importante; es preciso disponer de bibliografía de derecho comparado.

También se debía contar con una base de datos para poder realizar una labor técnicamente solvente y exenta de arbitrariedades en materia de precios de transferencia. Era preciso que la DGT dispusiera de datos sobre operaciones comparables, ya que toda la mecánica del control de los precios de transferencia gira, como es sabido, sobre el concepto de comparabilidad y su aplicación en la práctica. Además debía contarse con el acceso fácil y cómodo a Internet.

La Administración Tributaria costarricense empezó a realizar serios esfuerzos para constituir su UTI y para dotarla de todos los recursos necesarios para su funcionamiento.

b. Creación de la Dirección de Tributación Internacional en la DGT

Mediante Decreto No. 35688-H de 27 de noviembre de 2009, Reglamento de Organización y Funciones de la Dirección General de Tributación (DGT), se crea la Dirección de Tributación Internacional y Técnica Tributaria.

Esta Dirección se creó con dos subdirecciones que vinieron a cubrir las carencias (casi totales) que había padecido Costa Rica en esta área hasta hace pocos años.

La Subdirección de Acuerdos Previos de Precios de Transferencia. Sus funciones principales son:

- Identificar y analizar necesidades de suscripción de acuerdos previos sobre precios de transferencia.
- Preparar, promover y dar seguimiento a propuestas de acuerdos previos sobre precios de transferencia.
- Concientizar la relevancia y especificación de la fiscalización en el área de la tributación internacional.
- Colaborar con la Dirección de Fiscalización en la implementación de una política de fiscalización para la tributación internacional.
- Coordinar con la Dirección de Fiscalización de la DGT y la Dirección General de Aduanas y, en su caso, con otros organismos competentes, la fiscalización de la inversión extranjera directa, con énfasis en las empresas que se encuentran en Zonas Francas.
- Manejar bases de datos de información de comparables.
- Sugerir y colaborar en la elaboración de normas que afecten a no residentes o a inversores extranjeros. En particular, de precios de transferencia y de APAs.

Esta Subdirección, en su corto tiempo de existencia, ha contribuido en la redacción del proyecto de Ley y de un decreto ejecutivo para regular de manera específica el tema de precios de transferencia. Asesora a la Subdirección de Fiscalización de la Dirección General de Grandes Contribuyentes sobre las actuaciones fiscalizadoras que realizan en las cuales se tienen que aplicar ajustes de precios de transferencia.

Además, esta Subdirección imparte cursos de capacitación en materia de precios de transferencia a los auditores de Grandes Contribuyentes y de las oficinas de Grandes Empresas Territoriales.

Asesoró también a la Proveduría Institucional en la gestión de suscripción de un sistema de bases de datos, que contribuya a la búsqueda de comparables a nivel internacional.

Actualmente se está trabajando en el diseño de una declaración informativa para precios de transferencia, para que sea implementada a partir del año 2014 y se está redactando una resolución que regule el tema de los acuerdos previos, de manera que rija a partir de 2014.

Se coordina con las unidades de fiscalización de Aduanas y otras oficinas como la Promotora de Comercio Exterior (PROCOMER), la fiscalización de la inversión extranjera directa. Asimismo, se cuenta con planes a corto y mediano plazo para colaborar con las áreas de fiscalización sobre un plan piloto para fiscalizar grandes empresas multinacionales.

La otra es la Subdirección de Negociación y Aplicación de Convenios Tributarios Internacionales, que tiene como funciones principales:

- Diseñar una estrategia negociadora de país para firmar convenios de doble imposición y acuerdos de intercambio de información y llevar a cabo esa negociación.
- Conocer y analizar las propuestas planteadas por otros países, para suscribir convenios con Costa Rica en materia de fiscalidad internacional.
- Desarrollar un modelo de convenio de doble imposición y de intercambio de información.
- Establecer el procedimiento de negociación, aprobación y ejecución de convenios para evitar la doble imposición y para los acuerdos de intercambio de información.
- Establecer el procedimiento para el intercambio de información previo requerimiento.
- Dar seguimiento de los requisitos para cumplir con los estándares internacionales en materia de doble imposición e intercambio de información.
- Implementar ambos tipos de convenios en todos sus aspectos.

- Analizar la normativa y documentación existente, emitida por la OCDE y la ONU, así como legislación comparada en materia de convenios para evitar la doble imposición tributaria.
- Aplicar los criterios y mecanismos internacionalmente aceptados, que posibiliten combatir eficazmente las prácticas tributarias nocivas.
- Colaborar en la atención a las consultas planteadas por los contribuyentes, relativos a temas de tributación internacional.

La Subdirección lleva a cabo únicamente el intercambio de información previa petición.

Costa Rica firmó el año pasado en Brasilia, su adhesión a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Tributaria de la OCDE, que le permitirá intercambiar información tributaria con otros países, pero aún no está vigente.

Esta convención contempla el Intercambio Automático. Por esta razón, se están implementando las medidas necesarias, para poder iniciar a tiempo este tipo de intercambio de información.

c. Suscripción de acuerdos de intercambio de información tributaria

El efectivo intercambio de información con otras administraciones sólo se puede conseguir mediante la firma de instrumentos legales que lo posibiliten. Por esta razón, se elaboró con la asesoría del FMI un Modelo Costarricense de Intercambio de Información según los principios del Modelo OCDE.

Mediante la Subdirección de Negociación y Aplicación de Convenios Internacionales, se han negociado hasta la fecha más de treinta AII. Actualmente tenemos 10 en vigor con los siguientes países:

- Argentina
- Canadá
- El Salvador
- Estados Unidos
- Francia
- Guatemala
- Holanda
- Honduras
- México
- Nicaragua

Ocho acuerdos más en trámite legislativo, con:

- Australia
- Dinamarca
- Finlandia
- Groenlandia
- Islandia
- Islas Feroe
- Noruega
- Suecia

Y 15 acuerdos más en algún trámite administrativo, pendientes de firma o de traducción, con los siguientes países:

- Alemania
- Aruba
- Colombia
- Corea del Sur
- Ecuador
- Guernsey
- India
- Indonesia
- Inglaterra
- Irlanda
- Italia
- Japón
- Sudáfrica
- Uruguay

Con los países centroamericanos no se negoció bilateralmente, sino que se suscribió un Convenio de Cooperación Aduanera y Tributaria, aprobado por la Asamblea Legislativa mediante Ley No. 8880 del 1 de noviembre de 2010.

También se cuenta con el CDI con España, ya mencionado, y pendientes de aprobación los CDI con Alemania y Suiza.

III. LA GESTIÓN DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Costa Rica también ha realizado esfuerzos y continúa realizándolos, para implementar en la práctica el efectivo intercambio de información.

A. Registro y seguimiento de peticiones

Para atender a las necesidades que plantean los expedientes individuales que se generan en esta modalidad de previa petición de intercambio de información, hace falta un registro individual de los expedientes, tanto de aquéllos que se dirigen a otros Estados como de los que proceden del exterior. El registro de peticiones, deseablemente, debe llevarse por medios informáticos que permitan un seguimiento individualizado e inmediato de cada expediente.

Por medio de este registro debe controlarse el tiempo desde que se inicia cada expediente hasta que se finaliza, incluyendo el control de los retrasos no justificados por la complejidad de los casos concretos. Este control temporal debe permitir a su vez la generación de comunicaciones de aviso tanto a los funcionarios locales que se retrasan en sus informes como a los países cuyas respuestas se hacen esperar. Esta actividad debe llevarse a cabo de forma centralizada y única.

En Costa Rica, el control en cuanto a plazos y prevención de eventuales retrasos lo lleva a cabo la Subdirección de Negociación y Aplicación de Convenios. Esta Subdirección actualmente cuenta con un programa informático, que registra la información de las solicitudes recibidas y permite llevar el control de los tiempos de respuesta.

El programa actualmente no permite la generación de comunicaciones de aviso para los que se retrasan en sus informes o para los países cuyas respuestas se hacen esperar. Actualmente se están llevando a cabo las gestiones pertinentes que le permitan a la Administración Tributaria contar con un sistema que cumpla incluso con estos aspectos de los estándares internacionales.

B. Normalización de procedimientos.

Es necesario definir procedimientos normalizados de respuesta. Estos procedimientos se basan en una clara definición de cómo se debe actuar en cada caso concreto, es decir, se trata de definir claramente las fases del procedimiento y los responsables en cada fase del mismo. En esencia, se trata de repartir las tareas entre la oficina de enlace (central) y las oficinas territoriales.

La Dirección de Tributación Internacional, específicamente la Subdirección de Negociación y Aplicación de Convenios Internacionales, constituye la oficina central y de enlace con las oficinas de las Administraciones Tributarias Territoriales. Se cuenta

con un Manual de Procedimiento para la atención de solicitudes de intercambio de información. En este Manual se definen las fases del procedimiento y los responsables de cada una de ellas; y uno de sus principales objetivos es hacer más expeditos los tiempos de respuesta.

Es aconsejable que la oficina de enlace responsable de los intercambios proceda a elaborar directamente aquellas respuestas que no exijan de una comprobación o investigación específica. Tanto si la información obra ya en poder de la Administración Tributaria, como si puede obtenerse a través de un requerimiento a terceros, la realización de las actuaciones necesarias y la preparación de la respuesta deben correr a cargo de la oficina de enlace responsable de los intercambios, reservando los casos de mayor complejidad en que sea necesario un proceso de comprobación a investigación a la labor de los fiscalizadores locales.

En Costa Rica, la Subdirección realiza este tipo de actuaciones necesarias y la preparación de la respuesta. En el caso de los requerimientos a terceros, sí se hacen a través de las Administraciones Tributarias, aprovechando que ya estas oficinas tienen las facultades para llevar a cabo esta labor y para aplicar la sanción correspondiente si el contribuyente no aporta la información; además, ya con procesos establecidos para eso. Actualmente la Subdirección no podría cumplir con esta función porque no se cuenta con los recursos suficientes para realizar esos procedimientos.

C. Comunicación de la oficina de enlace y las oficinas territoriales

En los casos en que interviene en la elaboración de las respuestas la fiscalización local, debe establecerse un cauce adecuado entre la oficina de enlace y las oficinas locales de fiscalización para que la coordinación se pueda garantizar en todo momento, muy en especial en aquellos casos en que la elaboración de una respuesta exige la participación de funcionarios de varias oficinas locales.

Generalmente se exige de un responsable de la cooperación internacional en cada oficina local que sea receptor de peticiones y envíos de otros países y que supervise el envío de peticiones y de información espontánea hacia otros países. En Costa Rica, por ser un país pequeño con una Administración Tributaria relativamente pequeña, no se ha considerado necesaria la figura del responsable local y, por ende, todo se centraliza en la oficina de enlace (la propia Subdirección) para así evitar los atrasos en la tramitación de los requerimientos.

D. Tramitación y traducción

Un elemento esencial en el buen funcionamiento de los sistemas de intercambio de información es la disponibilidad de servicios de traducción integrados en las oficinas de enlace que permitan un tratamiento inmediato de la información para que sea fácilmente entendida tanto por los fiscalizadores locales como por los países a los que se vaya a enviar. A este respecto, cuando no media un idioma común, se suele pactar bilateralmente el idioma en que preferiblemente se vaya a desarrollar la cooperación, un idioma que sea fácilmente comprensible para ambas partes.

Por excepción, hay dos áreas en que conviene designar un sólo responsable por su especificación en el caso de la traducción, y por ser necesario un seguimiento de largo plazo con contactos permanentes con otras instituciones (cancillería, asamblea nacional) y otras administraciones en el caso de la tramitación de los convenios.

Costa Rica actualmente no cuenta con un servicio de traducción en la Dirección de Tributación Internacional, por lo que estos servicios los prestan los traductores oficiales del Ministerio de Relaciones Exteriores.

En la tramitación es necesario un seguimiento de largo plazo, con contactos permanentes con otras instituciones. En el caso de Costa Rica con la Cancillería y la Asamblea Legislativa. Actualmente los trámites de traducción y coordinación para la firma de los convenios no los realiza la Dirección, sino que se llevan a cabo en el Despacho del Ministro de Hacienda.

E. Costos del procedimiento

En los acuerdos de intercambio de información se suele pactar que los costos ordinarios que ocasione la atención a una solicitud de información sean sufragados por el Estado requerido, mientras que si se producen costos extraordinarios, se suele estipular que su cobertura corra a cargo de la autoridad requirente. Es competencia de la oficina de enlace el asegurar que, en los casos que corresponda, se reconozca y satisfaga el costo por la contraparte.

F. Especialización de la oficina de enlace

La especialidad que sin duda presentan los esquemas de cooperación internacional, obliga asimismo a especializar a los funcionarios que desarrollan directa o indirectamente estas funciones. La

especialización sólo se consigue a través de un permanente programa de capacitación en las distintas materias sobre las que versa la cooperación. Las autoridades del Ministerio de Hacienda y propiamente de la Administración Tributaria costarricense, constantemente invierten recursos para la capacitación permanente de los funcionarios de esta área.

IV. CONCLUSIONES

Como lo expresó el actual Ministro de Hacienda, Edgar Ayales, “Costa Rica se comprometió en el 2009 con los estándares internacionales y desde entonces, ha venido demostrando que ese compromiso es real”. Efectivamente, el país ha realizado grandes esfuerzos para tener la capacidad de intercambiar información tributaria de forma efectiva, incluida la bancaria, que anteriormente se encontraba condicionada.

Entre estos esfuerzos realizados, resalta la promulgación de la Ley para el Cumplimiento de los Estándares de Transparencia Fiscal, la creación de la Dirección de Tributación Internacional dentro del organigrama de la Dirección General de Tributación y el establecimiento de una red de acuerdos de intercambio de información tributaria.

Las principales modificaciones legales introducidas establecen la obligación de las entidades financieras de proporcionar a la administración tributaria información sobre sus clientes y usuarios, incluyendo información sobre transacciones, operaciones y balances, así como toda clase de información sobre movimiento de cuentas corrientes y de ahorro, depósitos, certificados a plazo, cuentas de préstamos y créditos, fideicomisos, inversiones individuales, inversiones en carteras mancomunadas, transacciones bursátiles, y demás operaciones, ya sean activas o pasivas.

La obligación de las entidades financieras de brindar esta información se configura en el tanto la misma sea previsiblemente pertinente para efectos tributarios, tanto para efectos internos como para cumplir con una solicitud de información conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria.

Se indica expresamente que se considerará previsiblemente pertinente para efectos tributarios, cualquier información que se requiera para cumplir con una solicitud de información conforme a un convenio internacional que contemple el intercambio de información en materia tributaria. Con esta reforma se logró establecer una base legal sólida para el cumplimiento del estándar de la OCDE y para el intercambio de información efectivo.

Las disposiciones relativas a la información previsiblemente pertinente no resultan violatorias del derecho a la privacidad consagrado en la Constitución Política; ya que se respetan las garantías de confidencialidad y demás derechos de los contribuyentes, por lo que también en este aspecto se guarda coherencia con los estándares internacionales.

La creación de la Dirección de Tributación Internacional ha sido un logro sumamente importante para la Dirección General de Tributación. Ya se cuenta con funcionarios muy bien capacitados en precios de transferencia; intercambio de información, criterios interpretativos y otros temas relacionados con la tributación internacional.

Todavía queda mucha tarea por delante en este campo tan vasto de la tributación internacional, pero se han dado pasos muy significativos para la consolidación de un área de tributación internacional y para que el país pueda cooperar eficientemente en el combate contra la evasión fiscal internacional.

IMPLEMENTACIÓN EFECTIVA DE UNIDADES DE INTERCAMBIO DE INFORMACION Y DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Gonzalo Arias

Director de Cooperación y Tributación Internacional
(CIAT)

CONTENIDO: *Introducción: Condiciones previas a la adopción de prácticas de intercambio de información. II. Factores que influyen en la decisión de intercambiar información. III. Aspectos “clave” para alcanzar el efectivo intercambio de información.*

INTRODUCCIÓN

A través del presente trabajo se analizan los aspectos que deben ser considerados por los diferentes niveles de decisión de un Estado para alcanzar el efectivo intercambio de información tributaria, que se consolida con la puesta en marcha de las respectivas unidades.

El primer paso para impulsar el intercambio de información en un Estado, está dado por la “voluntad política”, que debe ir de la mano del “poder político”. El intercambio de información debe ser avalado por las máximas autoridades del poder ejecutivo y por el poder legislativo. Como en la mayoría de las prácticas que afectan al diseño de un modelo de país, este primer paso resulta imprescindible.

En los últimos años numerosos factores han influido en la “voluntad política” de varios países de América Latina y el Caribe, los cuales han comenzado a impulsar las prácticas de intercambio de información; suscribiendo convenios para evitar la doble imposición con cláusulas amplias para el intercambio de información tributaria, acuerdos específicos de intercambio de información e instrumentos multilaterales como la “Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua” cuyo protocolo ha permitido a partir del año 2012 la adhesión de todos los países del mundo.

No obstante, todavía resulta necesario que muchos países cuyos sistemas tributarios han adoptado el “criterio de territorialidad”, el cual hace coincidir el alcance de las normas tributarias con la soberanía política, tomen conciencia que esta práctica de cooperación internacional no deberían considerarla exclusivamente como costo para mejorar sus reputaciones como resultado del incremento de sus niveles de transparencia. Por ejemplo, son muchas los beneficios que podrían obtener como resultado de su efectiva aplicación:

- Control de la manipulación abusiva de precios de transferencia;
- Control de impuestos al consumo como el IVA;
- Controlar esquemas de “abuso de tratado”;
- Detectar incrementos patrimoniales no justificados;
- Evitar la doble imposición;
- Asistencia en cobranza coactiva;
- Siempre que el instrumento lo permita, se podría usar para otros fines tales como el Cumplimiento de la Convención contra el Cohecho de Funcionarios Públicos Extranjeros, reporte de crímenes financieros, etc.

Los aspectos que se vinculan directamente con el diseño de la unidad para el intercambio de información tributaria son el marco legal doméstico, el tamaño de la red de instrumentos suscritos y vigentes; y las características de los mismos. La unidad para el intercambio de información debería ser dimensionada en virtud de estos aspectos, que nos brindan indicios sobre la cantidad de solicitudes que son posibles enviar/atender en un determinado período de tiempo y los procedimientos que se podrían llevar a cabo, tales como fiscalizaciones en el exterior, fiscalizaciones simultáneas o conjuntas, intercambios automáticos, entre otros.

Si bien el intercambio de información tributaria a nivel internacional no es una práctica compleja, tiene un gran impacto sobre diferentes procesos de las administraciones tributarias. Dicho impacto repercute no solo en los procesos, sino también en la “cultura organizacional”. Como es de prever, esta práctica requiere de gran vocación de servicio y buena voluntad, en especial cuando nos referimos al intercambio de información espontáneo; donde un Estado de manera desinteresada y sin haber recibido una solicitud previa, proporciona información sobre operaciones o transacciones que podrían presentar un riesgo de cumplimiento tributario en otro Estado. Asimismo, requiere de la implementación de medidas que aseguren los máximos niveles de confidencialidad en todas las instancias en que sea utilizada la información que se reciba del exterior.

Una unidad de intercambio de información eficiente debería al menos respetar los siguientes principios básicos, cuyo cumplimiento implica evaluar numerosos procesos de las administraciones tributarias y desarrollos:

- a. **Confidencialidad:** no se intercambia información que dentro del país tenga el carácter de confidencial. Cuando nos referimos a la “confidencialidad”, no estamos considerando el “secreto tributario”, ya que este quedaría cubierto por el respectivo instrumento para el intercambio de información al ser recibido por otro Estado que aplicará las medidas necesarias para respetarlo.
- b. **Subsidiaridad:** no se debería cursar una solicitud de información cuando no se hubieran agotado previamente, todos los recursos a disposición para obtenerla;
- c. **Proporcionalidad:** no debería atenderse una solicitud de información cuando su obtención implique un esfuerzo administrativo desproporcionado;
- d. **Especialidad:** la información requerida debe ser utilizada con fines exclusivamente tributarios o con los fines que se establezcan en los respectivos instrumentos para el intercambio de información.

Entre los referidos desarrollos podríamos citar en primer lugar, aspectos relativos al control interno, que aseguren el cumplimiento de las normas de confidencialidad y a su vez el principio de especialidad. En segundo lugar, la necesidad de que la administración tributaria cuente con capacidad para aplicar efectivamente sus poderes de verificación y fiscalización, como así también para identificar fuentes de información públicas a nivel interno y de otros Estados, lo cual contribuye al cumplimiento del principio de subsidiaridad. Por su parte, el efectivo cumplimiento del principio de proporcionalidad tiene que ver con la evaluación interna que cada autoridad competente lleva a cabo al momento de determinar si una solicitud de información es procedente. Para ello debe tener conocimientos generales sobre las normas y prácticas administrativas pertinentes de su contraparte.

A efectos de desarrollar los temas planteados en la presente introducción, en adelante avanzaremos sobre los siguientes aspectos:

- a. Condiciones previas a la adopción de prácticas de intercambio de información;

- b. Factores que influyen en la decisión de intercambiar información;
- c. Aspectos “clave” para alcanzar el efectivo intercambio de información:
 - a. Marco legal doméstico
 - b. Negociación de instrumentos para el intercambio de información
 - c. Aspectos administrativos

I. CONDICIONES PREVIAS A LA ADOPCIÓN DE PRÁCTICAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

A diferencia de muchas otras prácticas vinculadas al acceso a información por parte de las administraciones tributarias, tales como la obtenida de entidades estatales, personas naturales y/o jurídicas; ya sea por suministro, captación o de manera directa; la implementación efectiva del intercambio de información tributaria a nivel internacional requiere de un fuerte apoyo político desde sus inicios.

Si consideramos países que no han incursionado en la materia, podríamos segmentarlos de la siguiente manera: aquellos países que si bien sus leyes no prohíben el intercambio de información tributaria entre Estados, por cuestiones estratégicas no intercambian información; aquellos que sus leyes avalan el intercambio de información pero que por diversos motivos (Ej.: promover la atracción de cierto tipo de capitales) no intercambian información o lo hacen con muy pocos Estados con los cuales, en virtud de las condiciones políticas, económicas y geográficas el intercambio no es fluido y aquellos países que prohíben expresamente el intercambio de información. Asimismo, en todos los casos podrían existir regímenes tributarios considerados nocivos, tales como bajos niveles de impuesto a la renta, opacidad respecto de titulares de activos (acciones, muebles e inmuebles), imposibilidad de intercambiar información sujeta a secreto financiero u otros secretos, entre otros.

En este sentido, los países que reúnen algunas o varias de las características mencionadas podrían ser considerados como “paraísos fiscales” por otros Estados, ya sea en listas y/o como resultado de aplicar criterios específicos establecidos en sus normas internas.

En adelante se muestra una tabla con los países que al mes de noviembre de 2012 eran considerados como “paraísos fiscales” en las listas de varios países de América Latina:

País	País denominado como paraíso fiscal
Argentina	<p>Anguila, Antigua Y Barbuda, Antillas Holandesas, Aruba, Isla de Ascensión, Bahamas, Barbados, Belice, Bermudas, Brunei Darussalam, Campione D'Italia, Gibraltar, Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Bahréin, Granada, Puerto Rico, Kuwait, Qatar, San Cristóbal y Nevis.</p> <p>Régimen aplicable a las sociedades holding: Luxemburgo, Groenlandia, Guam, Honk Kong, Azores, Islas Del Canal (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla De Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou Lihou), Islas Caimán , Isla Christmas, Isla De Cocos O Keeling, Islas de Cook, Isla de Man, Isla de Norfolk, Turks y Caicos, Islas Pacífico, Islas Salomón, Isla De San Pedro Y Miguelón, Isla Qeshm, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes EEUU, Kiribati, Labuan, Macao, Madeira, Montserrat, Niue, Patau, Pitcairn, Polinesia Francesa, Andorra, Liechtenstein, Mónaco.</p> <p>Régimen aplicable a las sociedades anónimas Uruguay, Reino de Tonga, Jordania, Swazilandia, Albania, Angola, Cabo Verde, Chipre Djibuti, Guyanae, Panamá, Trinidad y Tobago, Liberia Seychelles, Mauricio, República Tunecina, Maldivas, Islas Marshall, Sri Lanka, Vanuatu, Yemen, Malta, Santa Elena, Santa Lucía, San Vicente y Las Granadinas, Samoa Americana, Samoa Occidental, San Marino, Omán, Archipiélago de Svbalbard, Tuvalu, Tristán da Cunha, Trieste, Tokelau, Zona Libre De Ostrava.</p>
Chile	<p>Andorra, Anguila, Antigua y Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahréin, Barbados, Belice, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Islas Cook, Chipre, Dominica, Gibraltar, Granada, Guernesey, Isla de Man, Jersey, República de Liberia, Malta, República de Mauricio, Montserrat, Antillas Neerlandesas, Niue, República de Panamá, Samoa, República de San Marino, San Cristóbal y Nevis, Santa Lucía, Seychelles, San Vicente y Granadinas, Liechtenstein, Mónaco, Islas Marshall, Nauru, Vanuatu, Turcas y Caicos, Islas Vírgenes EEUU.</p>

TEMA 3.3 (CIAT)

País	País denominado como paraíso fiscal
Ecuador	Anguila, Antigua y Barbuda, Antillas Holandesas, Archipiélago De Svalbard, Aruba, Isla de Ascensión, Barbados, Belice, Bermudas, Brunei, Darussalam, Campione D'Italia, Gibraltar, Bahamas, Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Granada, Kuwait, Qatar, Puerto Rico, San Cristóbal y Nevis, Luxemburgo, Groenlandia, Guam, Hong Kong, Isla de Cocos, Isla de Cook, Isla de Man, Isla de Norfolk, Isla de San Pedro y Miguelón, Isla Qeshm, Islas Azores, Islas Caimán, Islas Christmas, Islas Del Canal (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla De Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou), Islas del Pacífico, Salomón, Turcas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes EEUU, Kiribati, Labuan, Macao, Madeira, Montserrat, Myamar, Nigeria, Niue, Palau, Pitcairn, Polinesia Francesa, Liechtenstein, Mónaco, Andorra, Swazilandia, Tonga, Jordania, Guyana, Albania, Angola, Cabo Verde, Chipre, Djibouti, Islas Marshall, Liberia, Maldivas, Malta, Mauricio, Nauru, Panamá, Seychelles, Trinidad Y Tobago, Túnez, Vanuatu, Yemen, Sri Lanka, Samoa Americana, Samoa Occidental, San Vicente y Las Granadinas, Santa Elena, Santa Lucía, San Marino, Oman, Tokelau, Trieste (Italia), Tristan Da Cunha (Saint Helena), Tuvalu y Zona Libre de Ostrava.
El Salvador	Albania, Andorra, Anguila, Bahamas, Baherein, Bermuda, Chipre, Campione D'Italia, Delaware (USA), Dominica, Emiratos Árabes Unidos, Granada, Herm Qeshm, Isla de Man, Isla de Norfolk, Isla de Azores, Isla Caimán, Islas Cook, Isla Maldivas, Isla de Marshall, Isla Mauricion, Islas Marianas, Turks y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Labuan, Liberia, Liechtenstein, Líbano, Macao, Micronesia, Mónaco, Monserrat, Nauru, Nie, Nevada (USA), Paraguay, Samoa, San Cristobal y Nieves, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena y Tristan Da Cunha, Santa Lucia, Seycheles, Singapur, Suiza, Uruguay, Vanatu, Wyoming (USA).
Uruguay	Anguila, Aruba, Bahreim, Belice, Islas Caimán, Chipre, Antigua y Barbuda, Islas vírgenes británicas, Islas de Cook, Bahamas, Bermudas, Dominica, Gibraltar, Grenada, Isla de Man, Malta, Montserrat, Antillas holandesas, Panamá, San Marino, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Islas Vírgenes de EEUU, Samoa, Niue, Isla Guernesey, República de Vanuatu; Islas Turcas y Caicos, Saint Kitts y Nevis, Seychelles, Isla de Jersey, Mauricio, Naurú.

País	País denominado como paraíso fiscal
Venezuela	Anguila, Antigua y Barbuda, Archipiélago de Svalbard, Aruba, Ascención, Belice, Bermudas, Brunel, Campione D' Italia, Dominica, Bahamas, Emiratos Árabes Unidos, Estado de Bahrain, Estado de Kuwait, Qatar, Samoa Occidental, Puerto Rico, Gibraltar, Luxemburgo, Granada, Greenlandia, Guam, Hong Kong, Islas Caimán, Isla de Christmas, Isla de Norfolk, Isla de San Pedro y Miguelón, Isla del Hombre, Isla Qechoa, Isla Cook, Isla de Cocoa o Kelling Isla del Canal (Isla de Guemeasey, Jersey, Aldemey, Great Sark, Herm, Little Sark, Brechou, Jehou y Lihou), Islas Malvinas, Islas Pacifico, Islas Salomón, Islas Tucas y Caicos, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Kiribati, Labuán, Macao, Malta, Montserrat, Nioe, Palsu, Piscaira, Polinesia Francesa, Andorra, Liechestentein, Mónaco, Swazilandia, Jordania, República Dominicana, Republica de Gabonesa, Líbano, Albania, Angola, Cabo Verde, Chipre, Djiboati, Guyana, Honduras, Islas Marshall, Libe, Mauricio, Naoria, Panamá, Seychelles, Túnez, Vanuatu, Yemen, Uruguay, Sri Lanka, Samoa Americana, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, San Marino, Sultanato de Omán, Tokelau, Tristán de Cunha, Tuvalu, Zona Especial Canaria y Zona libre Ostrava.

Fuente: Estudio sobre el Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y El Caribe. ITC-GIZ-CIAT. Diciembre de 2012.

Ello nos demuestra que si bien un Estado podría ser considerado como “paraíso fiscal” por otro Estado, este podría no ser considerado “paraíso fiscal” por un tercer Estado.

Siendo en algunos casos relativo el concepto de “paraíso fiscal”. La clasificación de un país como “paraíso fiscal” dependerá de las normas internas, del nivel de cooperación, de lo nocivo que pueda resultar un régimen tributario para otro Estado y de las relaciones diplomáticas.

Lo expuesto tiene como propósito justificar lo mencionado inicialmente sobre la necesidad de acudir al más alto nivel decisorio de un país para iniciar el camino hacia el “efectivo intercambio de información tributaria”.

De esta manera la “voluntad política” se convierte en el primer paso para avanzar con las futuras acciones que permitan finalmente poner en marcha una unidad para el intercambio de información basada en los mejores estándares internacionales.

No obstante, no termina aquí este apartado, ya que resulta necesario destacar los inconvenientes que podrían afrontar los decisores de nivel político al querer cambiar en parte, un modelo de país orientado a beneficiar capitales extranjeros en base a considerables reducciones impositivas y beneficios basados en la opacidad. Ello podría afectar “el poder político”, necesario para instrumentar las modificaciones o ajustes necesarios a nivel de política tributaria. Este aspecto será más complejo de manejar en aquellos países donde las principales barreras para instrumentar el intercambio de información se encuentran en su “Carta Magna”.

Finalmente, muchos podrían plantearse el tema relativo a la necesidad de recursos financieros para alcanzar el “efectivo intercambio de información”. Este aspecto es el menos relevante de todos, ya que esta práctica no demanda una inversión considerable y es posible avanzar gradualmente a medida que un Estado va consolidando su red de instrumentos para el intercambio de información. Asimismo, muchas administraciones tributarias, como por ejemplo SAT de México han mencionado en numerosos foros internacionales que los beneficios obtenidos superan con “creces” los costos de mantener la unidad para el intercambio de información tributaria. Más adelante, en el apartado referido a los aspectos administrativos, se brindará más detalle sobre los recursos necesarios para montar una unidad de intercambio de información con propósitos tributarios.

II. FACTORES QUE INFLUYEN EN LA DECISIÓN DE INTERCAMBIAR INFORMACIÓN

Al momento de evaluar los aspectos que resultan relevantes para decidir avanzar con el intercambio de información tributaria, podríamos citar en primer lugar el efecto de la “iniciativas internacionales”. A partir de la década del noventa han ido tomando cada vez más fuerza las iniciativas de organizaciones internacionales y países para promover el intercambio de información con propósitos tributarios. No obstante, los efectos han sido marginales, principalmente entre países en vías de desarrollo y jurisdicciones considerados como “paraísos fiscales” por la comunidad internacional.

Fue aproximadamente a partir del año 2008; año en que la mayoría de los países del mundo comenzaron a presentar síntomas de crisis, tales como baja producción, alto desempleo, alto endeudamiento y balanza de pagos negativa, entre otros; cuando la comunidad internacional impulsó más enérgicamente las iniciativas tendentes a incrementar los niveles de transparencia e intercambio de información a nivel mundial.

Esta situación crítica afectó notablemente la recaudación tributaria de varios países, en especial de aquellos más desarrollados que atravesaban contextos de alto gasto público como resultado de los anteriores años de crecimiento económico. Ello despertó la necesidad de combatir de manera más agresiva los esquemas nocivos de planificación tributaria internacional.

Como resultado, se puede citar a título de ejemplo el “Foro Global sobre Transparencia Tributaria e Intercambio de Información”, que ha implementado un exitoso mecanismo de revisión de pares; y las sucesivas Declaraciones del G20:

- Declaración de la Cumbre sobre “Mercados Financieros y Economía Mundial”. Washington, 15 de noviembre de 2008: en su noveno párrafo hace alusión, entre otros aspectos, al fortalecimiento de la transparencia y a la necesidad de reforzar la cooperación internacional.
- Declaración de la Cumbre de Líderes. Seoul, 11-12 de Noviembre de 2010: en el “plan plurianual de acción para el desarrollo” solicita a OCDE, FMI, Banco Mundial, Naciones Unidas, ATAF y CIAT, entre otros puntos, la necesidad de formular recomendaciones para desarrollar capacidad para mejorar la eficiencia y transparencia de las administraciones tributarias.

Estas estrategias multilaterales sumadas a esfuerzos de organizaciones regionales como ATAF y el CIAT, y esfuerzos unilaterales de países especialmente interesados en incrementar los niveles de intercambio de información; han influido considerablemente en la “voluntad política” de promover estas prácticas.

Gradualmente, muchos países y jurisdicciones han ido pasando de “listas negras” a “listas grises”, hasta ser considerados transparentes por la comunidad internacional.

Por ejemplo, los 42 centros financieros catalogados como poco colaborantes han asumido compromisos con la comunidad internacional que llevaron a la OCDE a eliminar su famosa lista de “paraísos fiscales”.

Si nos enfocamos en América Latina, podemos notar que muchos países han desplegado considerables esfuerzos para incrementar sus redes de instrumentos para el intercambio de información y estructuras administrativas para gestionarlas. Por ejemplo, el 47% de los países de América Latina cuentan con unidades para el intercambio de información tributaria, muchas de las cuales se crearon recientemente.

TEMA 3.3 (CIAT)

En la siguiente tabla se muestran los acuerdos específicos para el intercambio de información (no incluye convenios para evitar la doble imposición) suscritos por un grupo de países de América Latina a noviembre de 2012¹:

País	Cantidad de convenios	Países de suscripción
Argentina	10	Bermudas, Brasil, Chile, China, Ecuador, España Guersney, Jersey, Mónaco y Perú
Costa Rica	7	Argentina, Francia, El Salvador, Estados Unidos, Guatemala, Honduras y Nicaragua
Ecuador	1	Argentina
Jamaica	8	Dinamarca, Estados Unidos, Faroes, Finlandia, Groenlandia, Islandia, Macao y Sur África.
México	23	Aruba, Antillas Holandesas, Bahamas, Bahréin, Belice Bermudas, Canadá, Costa Rica, Estados Unidos, Gibraltar, Islas Caimán, Isla del Hombre, Islas Cook, Islas Guernsey, Islas Jersey, Islas Marshall, Islas Vírgenes Británicas, Liechtenstein, Mónaco, Samoa, Santa Lucia, Turcas y Caicos y Vanuatu
Panamá	1	Estados Unidos
República Dominicana	1	Estados Unidos
Perú	3	Argentina, Ecuador y Estados Unidos
Trinidad y Tobago	1	Estados Unidos
Uruguay	1	Francia

Fuente: Estudio sobre el Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y El Caribe. ITC-GIZ-CIAT. Diciembre de 2012.

¹ En el siguiente enlace podrá consultar la evolución en los países de América Latina de los acuerdos específicos para el intercambio de información y los convenios para evitar la doble imposición: <http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/tratados.html>

Otro aspecto relevante tiene que ver con la “atracción de la inversión extranjera genuina”. Por lo general, los países o jurisdicciones no cooperantes o considerados “paraísos fiscales” reciben inversiones que no producen grandes impactos en la economía de un país, en términos de empleo, recursos tributarios o productividad. Por lo general son inversiones especulativas. Adicionalmente, las normas “anti-abuso” o “anti-paraísos fiscales” han desincentivado el flujo de capitales hacia estos países, en virtud de las sanciones que recaen sobre este tipo de operaciones (importantes retenciones, presunciones sin prueba en contrario, auditorías integrales periódicas, etc.). Todo ello ha ido desmotivando el flujo de inversiones, dándose casos en los cuales por cuestiones de imagen y razones de ética muchas compañías financieras o bancos han retirado sus establecimientos situados en “paraísos fiscales”.

De esta manera, el acceder a los estándares de transparencia e intercambio de información, un país podría beneficiarse con mayor inversión extranjera o resguardar el nivel de inversión existente.

Un aspecto que también debe ser valorado pero que no debería condicionar de manera directa la política para la negociación de instrumentos de cooperación, es el relativo a las relaciones diplomáticas. Es posible que por razones diplomáticas, dos Estados deseen suscribir acuerdos o convenios. No obstante, es recomendable antes de iniciar una negociación, evaluar una serie de aspectos tales como el intercambio comercial, el flujo de las inversiones, el flujo de personas, el riesgo que representa el país en base a esquemas de planificación tributaria adoptados por las empresas que operan en el país y la capacidad interna para gestionar el intercambio de información. El riesgo que se asume al suscribir de manera indiscriminada este tipo de instrumentos con la sola finalidad de alimentar relaciones diplomáticas es el incumplimiento de los compromisos en base a deficiencias administrativas o la obligación de afrontar altos costos de operación sin un retorno tangible.

Una vez evaluados los referidos aspectos, es preciso revisar si el sistema tributario y las normas del país en general se ajustan a los estándares internacionales. Para ello es necesario identificar las principales reformas que serían necesarias, evaluando a su vez el impacto de las mismas y la forma en que serán gestionados los cambios. Como se comentó anteriormente cuando se trató el tema relativo al “poder político”, no resulta fácil implementar cambios que podrían afectar negocios de los grandes grupos económicos que operan en un país. En el siguiente apartado del presente documento se brindarán más detalles sobre aquellos aspectos normativos que deben ser considerados en el marco de este análisis.

Un aspecto no menor que debe ser evaluado y que se comentó parcialmente en los párrafos anteriores, es la “capacidad para cumplir con los estándares internacionales”.

La importancia de poder cumplir con estándares internacionales en esta materia, radica en la necesidad de armonizar las capacidades de los países y en particular de las administraciones tributarias para acceder a información e intercambiarla. Este aspecto es importante ya que en algunos casos, la falta de “reciprocidad legal” entre contrapartes de instrumentos de cooperación, podría impedir que se alcance el “efectivo intercambio de información”. Asimismo, a fines de incrementar los niveles de “reciprocidad material”, en base a la práctica se han ido generando estándares que de ser adoptados aseguran un mínimo nivel de eficiencia a una unidad de intercambio de información. Si bien la mencionada “reciprocidad material” no puede ser verificada con facilidad y no debería ser considerada como “crítica” al momento de negociar un instrumento de cooperación o atender una solicitud de información, las administraciones tributarias deben ir evolucionando gradualmente para armonizar sus niveles de eficiencia en este ámbito. En los siguientes apartados se profundizará más sobre los referidos estándares.

Por último, es necesario destacar un aspecto que resulta crítico para muchos países que presentan alto riesgo de pérdida de base imponible, como resultado de operaciones internacionales en el marco de esquemas de planificación tributaria internacional nociva, que es el combate a la evasión y el fraude fiscal. Como se comentó en apartados anteriores, el intercambio de información es más apreciado por países que adoptan criterios de renta mundial, pero no por ello resulta menos efectivo en países que adoptan criterios territoriales. Es indudable que el buen uso de esta herramienta debería proporcionar mayores ingresos tributarios, ya sea por percepción de riesgo como por su efectiva utilización.

III. ASPECTOS “CLAVE” PARA ALCANZAR EL EFECTIVO INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

El camino hacia el “efectivo intercambio de información tributaria” entre estados nos lleva a revisar una serie de aspectos legales y administrativos que son considerados básicos para alcanzar esta finalidad. En adelante, analizaremos los principales puntos correspondientes al “marco legal doméstico” y “negociación de instrumentos para el intercambio de información”, como así también los “aspectos administrativos” que hacen al buen funcionamiento de la “unidad para el intercambio de información tributaria”.

a. Marco legal doméstico

En primer lugar es necesario revisar si la constitución de un país permite el intercambio de información entre Estados, no lo permite o bien no se refiere al tema. En segundo lugar es importante verificar si algún derecho de los ciudadanos que se ampare en el principio de confidencialidad de sus datos tiene tal amplitud que podría interpretarse como una barrera para el intercambio de información.

Dado el carácter supremo que tiene la constitución en la jerarquía de las normas de los países, no será posible avanzar sobre otros aspectos si no se logran implementar los ajustes necesarios que permitan proporcionar información sujeta a “secreto fiscal” a otros Estados. En este orden de ideas, podría mencionar que en aquellos países donde los tratados internacionales tienen rango “supra legal”, con su mera vigencia la constitución dejaría de ser un problema. No obstante, no es conveniente que los mismos entren en conflicto con la constitución u otras normas de rango similar.

Todas las administraciones tributarias del mundo cuentan con poderes de verificación y fiscalización que les permitan controlar a sus contribuyentes, no obstante dichos poderes pueden variar significativamente de un Estado a otro. Ello dependerá en parte de las garantías de los contribuyentes y de la importancia que los recursos tributarios revistan para un determinado Estado.

Lo que hace fundamental revisar estas normas, se deriva principalmente de dos de las limitaciones usualmente contempladas en los instrumentos de intercambio de información. Ellas se permitirían no facilitar información que no se puede obtener de acuerdo a las leyes o reglamentos internos y a no adoptar medidas administrativas que vayan en contra de las propias leyes o reglamentos (Ej. apartado 7, incisos b) y c) del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT – MCIAT).

Dichas limitaciones podrían no ser absolutas, ya que la mayoría de los instrumentos vigentes y de los modelos más utilizados, aseguran un intercambio mínimo de información al establecer que las leyes y prácticas de un Estado requerido no deberían impedir ni afectar las acciones apropiadas de la autoridad competente del Estado que recibe una solicitud de información para obtener y proporcionar información de parte de entidades financieras, apoderados o personas que actúan en calidad de agentes o fiduciarios; con respecto a la identificación de los accionistas o

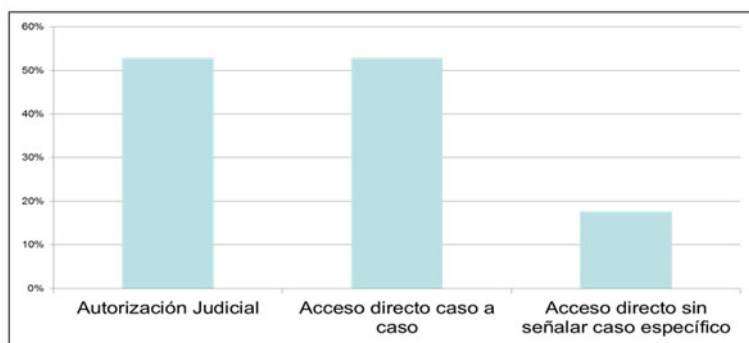
socios de una persona jurídica u otro ente colectivo o en poder de la propia administración tributaria (Ej. Art. 2 del MCIAT).

Según se desprende del “Manual para evaluadores y jurisdicciones sobre Implementación de los estándares de transparencia tributaria” publicado por la OCDE en el año 2011, el estándar de transparencia e intercambio de información se basa principalmente en la disponibilidad de información, el acceso apropiado a la misma y la existencia de mecanismos para intercambiarla. Para ello, en línea con lo comentado en el párrafo anterior, resulta necesario que un Estado o jurisdicción tenga capacidad para acceder a información bancaria, de propietarios de activos, de identidades e información contable y en su caso disponga de esta información como resultado de suministros periódicos o regímenes de información.

El cumplimiento de estos estándares no debería entrar en conflicto con el “secreto fiscal” u otros secretos existentes en un Estado. El “secreto fiscal” nunca se elimina, sino que se mantiene al momento de proporcionar información a otro Estado que tiene la obligación de brindar a la información niveles de confidencialidad similares a los del país de origen. Otros secretos existentes en el país, como ser el secreto profesional, los secretos industriales, comerciales y de negocios, los privilegios de los profesionales del derecho, el secreto financiero/bancario, entre otros; deberían no aplicarse en lo relativo a información “relevante” para fines tributarios. En este caso, dicha información quedaría amparada de todas maneras por el “secreto fiscal”.

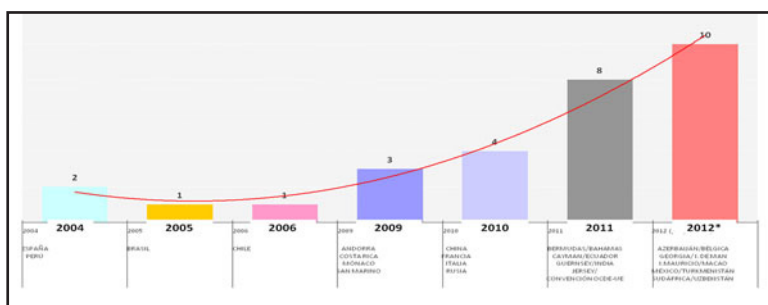
Es importante destacar que los referidos secretos no deberían ser objeto de interpretaciones muy amplias, ya que ello podría anular el intercambio de información “relevante”.

En el siguiente gráfico se presentan las capacidades de varios países de América Latina para acceder a información bancaria. Como se puede observar, la sumatoria de las tres barras exceden el 100% y ello es así en virtud de que algunos países pueden utilizar diferentes procedimientos en virtud del tipo de operación bancaria que se trate y otros aspectos formales:



Fuente: Estado de la Administración Tributaria en América Latina BID – CAPTAC-DR - CIAT: 2006-2010

El gráfico a continuación nos muestra que información y en qué porcentaje de países de América Latina está disponible y es obtenida por suministros periódicos, siendo la línea vertical (ordenada) la correspondiente al porcentaje de países que cuentan con suministros periódicos de información y la horizontal (abcisa), la relativa a la clasificación de la información:



Fuente: Estado de la Administración Tributaria en América Latina BID – CAPTAC-DR - CIAT: 2006-2010

Aunque las diferencias en los poderes de verificación y fiscalización, y en la disponibilidad de información sean marcadas entre dos Estados; podrían existir ventajas recíprocas en el marco del intercambio de información, no siendo estas diferencias barreras que impidan contratar. En definitiva, lo más valioso de este proceso radica en la satisfacción de las partes contratantes durante la aplicación del instrumento.

Por lo expuesto, considerando las limitaciones mencionadas anteriormente, las normas internas de los países podrían convertirse no solo en la gran limitante al momento de intercambiar información, sino en una barrera al momento de contratar con un Estado que pretende aplicar un modelo internacionalmente aceptado y observa la "reciprocidad legal" (Ej. MCIAT, MOCDE, Convención Multilateral, etc.).

Otro asunto importante tiene que ver con las normas relativas a la "conservación de registros". Las normas tributarias suelen requerir que los contribuyentes conserven registros (libros, documentación comprobatoria de sus transacciones, etc.) durante un período determinado. Algunos países establecen diferentes períodos dependiendo de los sujetos y transacciones, mientras que otros solo establecen un período de aplicación general.

Este aspecto es crítico al momento de contratar. Por ejemplo, un Estado donde la obligación de conservar información es de 3 años, por el solo hecho de que el contribuyente no tiene obligación de conservar los documentos, no podría en principio atender una solicitud de información de otro Estado referida a un período anterior.

Lo más usual es que los países establezcan períodos de conservación de al menos 5 años, dependiendo de diferentes factores tales como la condición del contribuyente ante la administración tributaria (inscrito/ no inscrito).

Lo comentado está estrechamente ligado a las normas de prescripción, ya que estas también podrían truncar en algunos casos el efectivo intercambio de información cuando los plazos son disímiles entre los Estados. Este asunto reviste una mayor complejidad cuando nos referimos a conceptos como la interrupción y suspensión, que operan de manera diferente en los Estados. Por ejemplo, hay países donde las deudas no prescriben nunca y otros donde al iniciar un proceso de fiscalización se interrumpe automáticamente el plazo de prescripción.

Con relación a este último punto, tal vez no debería ser un objetivo el armonizar estos criterios, sino conocer las limitaciones que podrían existir al momento de atender o formular una solicitud de información antes de contratar o ejecutar un instrumento.

A efectos de garantizar el cumplimiento efectivo de los poderes de verificación y fiscalización que las normas le otorgan a las administraciones tributarias, es necesario disponer de sanciones rigurosas, pero a su vez acordes a la gravedad de los hechos.

A estos efectos juegan un papel clave las sanciones por incumplimiento formal.

En base a los estándares internacionales, no debe existir el denominado “interés doméstico” al momento de considerar una solicitud de información. Deben desplegarse todos los medios a disposición para atenderla, como si la solicitud fuera originada en el marco de una actuación doméstica. Ello significa que de requerirse información a un contribuyente que incumple con los deberes formales, este podría ser pasible de una sanción que motive su cumplimiento.

Es necesario conocer en detalle los “derechos y salvaguardas” de los contribuyentes, al momento de atender o formular una solicitud de información, ya que condicionan directamente el procedimiento a seguir. Por ejemplo, dichos derechos y salvaguardas pueden requerir que un contribuyente sea notificado siempre que se intercambie información sobre su persona, pudiendo este cuestionar o no el procedimiento. Algunos países podrían eliminar esta obligación de notificar al contribuyente en casos de fraude tributario o bien posponer la notificación una vez concluido el intercambio. Asimismo, en algunos países la obligación de notificar podría ser eliminada cuando un tribunal federal determine que la notificación podría perjudicar la investigación.

Ante estos derechos y salvaguardas, es necesario conocer la legislación respectiva de las contrapartes en los instrumentos de intercambio de información a efectos de informar al momento de solicitar información las razones por las cuales el hecho de notificar al contribuyente podría entorpecer un procedimiento. Como resultado, un Estado podría desistir de una solicitud de información.

Un aspecto importante tiene que ver con las potestades legales y reglamentarias que permiten a un Estado intercambiar información.

Muchos países cuentan con normas internas que les permiten atender solicitudes de información de otros Estados con los cuales no han suscrito instrumentos para el intercambio de información. Asimismo, permitirían enviar solicitudes de información y validar documentos del exterior para ser utilizados en procedimientos formales.

La existencia de estas normas facilita el uso de los canales diplomáticos para transmitir y recibir información. Asimismo, si las normas internas le asignan la facultad, la propia administración tributaria podría suscribir instrumentos administrativos de intercambio de información.

Si bien este tipo de normas internas resultan de gran utilidad, no anulan la conveniencia de suscribir instrumentos para el intercambio de información. De ellos nace la “obligación” de atender solicitudes de información cuando se cumplan todas las condiciones pactadas.

b. Negociación de instrumentos para el intercambio de información

Cuando a un Estado se plantea generar las bases para intercambiar información con otro Estado, se le presentan varias alternativas válidas. Entre estas alternativas se pueden citar los “convenios para evitar la doble imposición” (CDI) con cláusulas amplias para el intercambio de información tributaria, ya sea en sus modelos OCDE, ONU, y modelos regionales o propios. Usualmente, en este tipo de instrumentos, el intercambio de información se plantea en el Artículo 26, que no presenta grandes diferencias entre sus versiones más conocidas.

Otros de los instrumentos más utilizados son los “acuerdos específicos para el intercambio de información tributaria”, los cuales pueden tener rango legal o administrativo de acuerdo a las posibilidades de cada Estado. Como una variante de los acuerdos específicos, existen los acuerdos o convenios multilaterales que pueden ser suscritos a nivel regional o global. Entre las experiencias más conocidas se encuentran la Directiva 77/799/EEC, sus actualizaciones y complementarias; el Convenio Nórdico sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, el Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica, y la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (Convención Multilateral).

La ventaja de los instrumentos multilaterales radica en la posibilidad acceder a una red de intercambio de información negociando un solo documento. Ello implica un considerable ahorro en el tiempo y el dinero en el proceso de negociación. Asimismo, cabe destacar que este tipo de instrumentos son multilaterales al permitir el intercambio de información con varios países, pero la relación en la ejecución del mismo siempre sigue siendo bilateral.

Un país que solo desea intercambiar información no debería plantearse un Art. 26 de un CDI, ya que el objetivo principal de este tipo de instrumento es evitar la doble imposición, siendo accesorio la finalidad de intercambiar información. El hecho de avanzar sobre un convenio de estas características implica analizar varios factores adicionales no mencionados en el presente trabajo.

De acuerdo a la redacción del Art. 26 en las versiones más actuales de los Modelos OCDE y ONU, no existiría restricción de ningún tipo al momento de intercambiar información. Por ejemplo, en el pasado este artículo presentaba algunas barreras en el ámbito de los impuestos sobre los cuales se podía intercambiar información o la finalidad para la cual podría usarse la información intercambiada.

En ciertos casos, a nivel administrativo, es necesario generar “memorandos de entendimiento”, cuyo propósito radica en generar mayor certeza a los procedimientos a ejecutar en el marco de un instrumento de cooperación. Por ejemplo, un memorando de entendimiento podría generarse en el marco de un intercambio automático de información, de una fiscalización simultánea o con el ánimo de desarrollar procedimientos basados en un Art. 26 de un CDI.

En América Latina, al mes de marzo de 2012, el 73% de los países de América Latina contaban con CDIs en aplicación y el 42% contaban con acuerdos para el intercambio de información vigentes². Al mes de abril de 2013, el 30%³ de los países de América Latina suscribieron la Convención Multilateral. Dada la importancia que esta materia está tomando, se estima que estas cifras crecerán en los próximos años.

Al iniciar un proceso de negociación de instrumentos para el intercambio de información, resulta necesario considerar los siguientes aspectos relevantes:

- **Bilateral/multilateral:** antes de iniciar una negociación bilateral con un país, es necesario verificar si resultaría más conveniente entrar en un convenio multilateral del cual dicho país es parte. El hecho de verificar esta circunstancia, puede evitar iniciar múltiples procesos de negociación.
- **Características de las administraciones tributarias:** muchos países cuentan con administraciones tributarias integradas (impuestos/aduanas). En muchos casos, suscribir acuerdos que permitan la cooperación en el ámbito impositivo y que a su vez permitan el intercambio sobre asuntos aduaneros podría ser una ventaja. Obviamente, estos modelos funcionarían en aquellas negociaciones entre Estados que cuenten con administraciones tributarias integradas.

2 Datos obtenidos del “Estado de la Administración Tributaria en América Latina” 2006-2010. BID – CAPTAC-DR – CIAT.

3 Dato obtenido del sitio web de la OCDE: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

- **Ámbito subjetivo:** se refiere a los sujetos sobre los cuales se puede intercambiar información. Pudiendo ser estos los residentes de un Estado, sus nacionales u otros sujetos sobre los cuales se mantenga información.
- **Tributos comprendidos:** no deberían existir restricciones.
- **Notificación de cambios normativos relevantes:** si bien no es vital este aspecto, podría ser de gran ayuda para los funcionarios de la unidad de intercambio de información al momento de evaluar si procede o no enviar o atender una solicitud de información, evitando consecuentemente pérdida de tiempo y recursos.
- **Ámbito temporal:** resulta muy importante definir a partir de cuándo se puede aplicar un instrumento, incluyendo la posibilidad de que el mismo se aplique a períodos no prescritos.
- **Intercambio de información para fines penales:** es importante definir este aspecto en el cuerpo del instrumento. En caso de admitirse, es recomendable que no exista la denominada “doble criminalidad”, donde un país solo intercambiaría información para casos penales si existe un caso abierto a nivel interno sobre el mismo sujeto.
- **Casos en los que no es posible denegar una solicitud de información:** esta cláusula asegura un mínimo de transparencia en los Estados contratantes. Usualmente se refiere a información financiera, sobre titularidad de activos, etc.
- **Obligación de utilizar todos los medios disponibles:** esta cláusula asegura que un Estado utilice todos sus poderes y recursos para atender una solicitud de información, como si esta fuese de su propio interés. No obstante, debería estar limitada por el “principio de proporcionalidad” comentado inicialmente.
- **Limitaciones:** las limitaciones al intercambio de información deberían aplicarse solo en casos excepcionales, en los cuales las partes contratantes no estarían obligadas a intercambiar información. Es importante conocer al momento de la negociación que casos deberían plantearse como una limitación y que casos no. Por ejemplo, entre los aspectos que no deberían ser una limitación podríamos mencionar el secreto tributario, el secreto bancario/financiero, el hecho de que la información sea mantenida por apoderados, agentes y fiduciarios, el “interés doméstico”. Si serían limitaciones los casos que afecten la política pública o el orden público, que impliquen adoptar medidas contrarias a las leyes y reglamentos internos, que impliquen proporcionar información que no se pueda obtener de acuerdo a leyes internas. En otros casos, el MCIAT tiene algunas diferencias con el MOCDE, ya que el MCIAT no admite como limitación la reciprocidad, el secreto industrial, comercial y de negocios y el privilegio de reserva de los profesionales del derecho. Las limitaciones no

son prohibiciones, ya que eximen a las partes de la obligación de intercambiar información bajo determinadas circunstancias. Luego, la posibilidad de cooperar o no sería discrecional.

- **Personas a las cuales es posible revelar información:** es necesario revisar con mucho cuidado esta cláusula para evitar inconvenientes al momento de utilizar el instrumento. Por lo general, en los diferentes modelos, esta cláusula es similar y cuenta con un gran nivel de detalle sobre las personas que pueden acceder a la información.
- **Revelar información en procesos judiciales públicos o en resoluciones judiciales:** resulta importante prever este aspecto de manera expresa en el cuerpo del instrumento.
- **Confidencialidad:** debe existir una cláusula que defina el nivel de confidencialidad que se le otorgará a la información que se intercambie. Por ejemplo: la información se considerará secreta de acuerdo a las normas del Estado que la suministre, si estas son más restrictivas.
- **Derechos y salvaguardas de los contribuyentes:** en lo posible, es importante plasmar en el instrumento el alcance de estos derechos/salvaguardas y los procedimientos a seguir.
- **Procedimientos admitidos para intercambiar información:** el instrumento debe contemplar de manera expresa los procedimientos o metodologías que pueden aplicar los estados contratantes para materializar el intercambio de información. Por ejemplo: espontáneo, automático, a solicitud, fiscalizaciones simultáneas, fiscalizaciones en el exterior, entre otras. Asimismo, algunos instrumentos presentan otros procedimientos adicionales de cooperación como la asistencia en cobranza coactiva o en la notificación de actuaciones.
- **Reservas:** los instrumentos multilaterales deben manejar un margen de flexibilidad que motive su adhesión por parte de Estados con diferentes intereses y sistemas tributarios. En este sentido es importante que se defina en el cuerpo del mismo sobre qué aspectos es posible oponer reservas.

En la siguiente tabla se comparan las principales características del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT (MCIAT - publicado en 1999), Modelo de Acuerdo de Intercambio de Informaciones Tributarias de la OECD (MOCDE - publicado en 2002), del Convenio de Asistencia Mutua y Cooperación Técnica entre las Administraciones Tributarias y Aduaneras de Centroamérica (publicado en 2006) y de la Convención Multilateral sobre Asistencia Mutua en Materia Tributaria y su Protocolo (publicado en 2010):

Concepto	MCIAT	MOCDE	Convenio Centroamérica	Convenio multilateral
Multilateral	SI	SI	SI	SI
¿Fue adoptado por países?	SI	SI	SI	SI
¿Incorpora procedimientos de cooperación aduanera?	NO	NO	SI	NO
Ambito subjetivo de aplicación: residente, nacional, otros.	SI	SI	N/I	SI
Tributos comprendidos ¿hay restricciones?	NO	NO	NO	NO
Notificación de cambios normativos relevantes	SI	SI	N/I	SI
Ambito temporal	N/I	N/I	SI	SI. Criminal, retroactivo
¿Admite el intercambio de información para fines penales?	SI	SI	N/I	SI. Solo si así se acuerda)
No es posible denegar solicitudes: Entidades financieras/agentes/fiduciarios/Accionistas/socios/personas jurídicas/interés doméstico	SI	SI	SI	SI
Obligación de utilizar todos los medios a disposición.	SI	SI	SI	SI
Limitaciones: -Orden público -Medidas administrativas contrarias a la ley -Información no obtenible de acuerdo a leyes -Discriminación	SI	SI + secreto industrial, comercial, profesional	NO + reciprocidad y constitucionalidad	SI + secreto industrial, comercial, profesional; imposición contraria a PGA/CDI + subsidiaridad + carga administrativa desproporcionada

Concepto	MCIAT	MOCDE	Convenio Centroamérica	Convenio multilateral
La información se revelará a personas que participen en la determinación, liquidación, recaudación, cobro de créditos fiscales, aplicación de leyes tributarias, persecución de delitos tributarios, resolución de recursos administrativos y supervisión de lo anterior	SI	SI + previo consentimiento, la información podrá comunicarse a otras personas, autoridades o jurisdicciones	NO. Cumplimiento de las funciones y facultades de la AT	SI + previo consentimiento y cuando la ley lo permita, la información podría usarse para otros fines
Posibilidad de revelar la información en procesos judiciales públicos o resoluciones judiciales tributarias	SI	SI	SI. No especifica el tipo de proceso	SI
La información se considerara secreta de acuerdo a las normas del Estado que la suministre, si estas son más restrictivas	SI	SI	N/I	SI
Salvaguardas	N/I	N/I	N/I	SI
Espontáneo	SI	NO	N/I	SI
Automático	SI	NO	N/I	SI
Fiscalización simultánea	SI	SI	N/I	SI + auditorías conjuntas
Fiscalización en el exterior	SI	SI	SI	SI
Industrias	SI	NO	NO	NO
Asistencia en recaudación coactiva	NO	NO	NO	SI
Asistencia en notificación de actuaciones	NO	NO	NO	SI
Cooperación técnica especializada	NO	NO	SI	NO
Reservas	N/I	N/I	NO	SI

N/I: el instrumento no contempla expresamente cláusulas que traten este asunto.
Elaborado por el autor

c. Aspectos administrativos

Aquí es preciso discernir entre aquellos aspectos específicos que se vinculan directamente con la unidad para el intercambio de información y los generales que tienen que ver con asuntos estructurales de la administración tributaria o un Estado determinado que impactan directamente en el proceso bajo análisis.

Con relación a los aspectos específicos que hacen al funcionamiento de una unidad para el intercambio de información, se destacan los siguientes:

Autoridad competente para el intercambio de información

Históricamente, las relaciones de los Estados han sido canalizadas a través del Ministerio de Relaciones Exteriores, que constituye el ámbito natural para gestionar estos asuntos. Sin embargo, cuando nos referimos a los instrumentos específicos para el intercambio de información o inclusive los CDIs; es otro el ámbito en el cual se negocian y aplican. Ello no impide que se involucre el Ministerio de Relaciones Exteriores, pero la experiencia nos muestra que a estos efectos intervienen el Ministerio de Finanzas y la Administración tributaria.

Para gestionar el intercambio de información es necesario definir una "autoridad competente". Este tema no se maneja de igual manera en todos los países, ya que influyen muchos factores, entre ellos la estructura que se decida adoptar para la Unidad de Intercambio de información y los procedimientos para ejecutar el intercambio. Por ejemplo, si nos referimos a los CDIs, la autoridad competente usualmente se encuentra en el nivel ministerial (Ej. Ministerio de Finanzas), siendo el Ministerio el que a su vez delega esta función en la administración tributaria. Las normas internas, usualmente otorgan esta potestad a las administraciones tributarias. De igual manera sucede con los acuerdos específicos para el intercambio de información.

Es coherente que la autoridad competente se encuentre en el ámbito de la administración tributaria, ya que es esta la que identificará cuando es necesario cursar una solicitud de información, la que recopilará la información como resultado de sus poderes de verificación y fiscalización, y coordinará las fiscalizaciones simultáneas o los intercambios automáticos.

De gestionarse el intercambio de información a más alto nivel o en otro organismo público se incrementarían considerablemente los tiempos de gestión y consecuentemente sus costos asociados. Dicha recomendación debe ser considerada por las administraciones

tributarias al momento de definir la autoridad competente, ya que resulta más conveniente que la función de delegue en un funcionario que no sea de muy alto nivel y que pueda tratar de manera ejecutiva toda la documentación que reciba en el marco de este proceso.

La autoridad competente suele ser una persona o varias, dependiendo de la estructura que se adopte. Por ejemplo, Francia adopta una estructura descentralizada que establece autoridades competentes en sus diferentes regiones tributarias y los Estados Unidos cuentan con oficinas clasificadas de acuerdo a la región con la cual intercambian información. La mayoría de los países, particularmente los Latinoamericanos, manejan el intercambio de información de manera centralizada.

Los cambios de autoridad competente deben ser notificados inmediatamente a las respectivas contrapartes de instrumentos de intercambio de información. Es recomendable que la autoridad competente sea definida en una función o posición dentro de la administración tributaria y no en una persona específica, ya que ello facilita la gestión de los cambios que se produzcan.

Asimismo, resulta necesario definir un “contacto directo” para cada uno de los intercambios que se generen, que se encargue de gestionar comunicaciones fluidas para avanzar con los procedimientos de la manera más ejecutiva.

Unidad para el intercambio de información

En los últimos años, los países de América Latina han ido creando unidades para el intercambio de información (en adelante, la Unidad). Actualmente, el 47% de los países cuentan con estas unidades.

En términos generales, no son muchos los recursos necesarios para montar una oficina de intercambio de información en relación al potencial beneficio que aparece el “efectivo intercambio”. Tampoco es necesario iniciar las actividades con una gran estructura. Por ejemplo, la mayoría de las oficinas de América Latina y el Caribe trabajan con un promedio de tres funcionarios (a excepción de Argentina y México). Obviamente, el tamaño de la Unidad dependerá del nivel de prioridad que las autoridades asignen al tema, de la red de instrumentos vigente, de las funciones que asuma la misma y de los recursos de la administración tributaria.

Tal como se mencionó al tratar el tema de la “autoridad competente”, la estructura a adoptar por las administraciones tributarias para gestionar el intercambio de información puede ser centralizada o descentralizada. Ello dependerá de las características particulares de

cada país. En América Latina y el Caribe, las unidades de intercambio de información son centralizadas.

En primer lugar, es necesario definir qué funciones asumirá la Unidad. Por ejemplo, bajo ciertas circunstancias, SAT de México ha brindado a su Unidad la posibilidad de llevar a cabo auditorías. También es necesario definir qué rol tendría la Unidad en el marco de una fiscalización conjunta o simultánea o en las llamadas “fiscalizaciones en el extranjero”. Asimismo, algunas unidades tienen capacidad para intervenir en la negociación de acuerdos específicos de intercambio de información y memorandos de entendimiento. Las funciones de la unidad deben estar delimitadas de manera precisa en normas internas de la administración tributaria.

Otro aspecto importante radica en delimitar las responsabilidades. Por ejemplo, la Unidad de la AEAT cuenta con responsables para cada una de las metodologías para el intercambio de información (Ej. a solicitud, automática, etc.). En pequeñas unidades, es lógico que no haya demasiado margen para delimitar responsabilidades.

A efectos de establecer con mayor precisión las funciones del área y las responsabilidades de sus integrantes, resulta imprescindible desarrollar un manual que defina los procedimientos a seguir ante los principales procesos que gestiona la Unidad. En este manual es importante que se definan aspectos relativos al idioma, tratamiento de la retroalimentación, distribución de costos, plazos y procedimientos internos, fuentes a utilizar para atender una solicitud de información (interna/externa), actualización de contrapartes respecto de la autoridad competente y normas relevantes y formularios o formatos estándar (solicitud de información, retroalimentación, etc.).

Los referidos asuntos deben considerarse en el marco de una serie de procedimientos básicos como los que se mencionan a continuación:

- Envío/recepción de solicitudes
- Registro de una solicitud
- Envío/recepción de información
- Envío/recepción de información bajo el procedimiento “espontáneo”
- Coordinación del intercambio automático. Por lo general, los procedimientos a seguir dependerán de lo que se acuerde con la respectiva contraparte respecto de su instrumentación.
- Coordinación de visitas de funcionarios extranjeros y; auditorías simultáneas y conjuntas.
- Funciones de la autoridad competente
- Gestión de la comunicación directa
- Control de gestión del intercambio de información

Muchos de estos procedimientos podrían ser parte de un memorando de entendimiento si por alguna razón, como producto de la negociación, es necesario brindar un tratamiento especial al intercambio de información con un determinado Estado. Sin embargo, la importancia de contar con manuales, formularios, etc., radica en asegurar un estándar mínimo de calidad a la Unidad. Por ejemplo, los formularios pueden no ser utilizados en todos los casos, pero brindan una pauta sobre los campos de información que deben ser considerados para formular una solicitud de información en base a los mejores estándares internacionales.

Respecto de los plazos, la regla general es siempre brindar una respuesta a la brevedad posible. No obstante, en base a la experiencia internacional se estiman razonables los siguientes:

Procedimiento	Plazo
Acuse de recibo	1 mes a 7 días si se envía por medios electrónicos.
Solicitud inválida o incompleta	2 meses
Información en poder de la administración tributaria	2 meses o 1 mes si la información no debe ser procesada
Información que no se encuentra en poder de la administración tributaria	6 meses
Casos donde el plazo no puede ser cumplido	Se notificará esta situación y el plazo en el que podrá ser respondida la solicitud. Siempre antes de la fecha de vencimiento o dentro de los 3 meses de su recepción.

Elaborado por el Autor.

Una vez determinado los anteriores aspectos, resulta necesario analizar qué características deberían tener los recursos humanos y que recursos materiales son necesarios.

Es importante que los recursos humanos a afectar al área cuenten con varios años de experiencia en diferentes tareas dentro de la administración tributaria. Al ser la Unidad un área transversal dentro de la organización; que se relaciona con áreas de auditoría e investigación, áreas legales, altas autoridades, entre otras; requiere de funcionarios que conozcan muy bien la estructura de la administración tributaria, sus interlocutores y procesos. El perfil de los funcionarios, dependerá de las funciones del área. No es lo mismo un área que se dedique solamente a remitir información entre dos Estados, que una que implemente controles, asesore, negocie o fiscalice.

Considerando una Unidad que cuente con amplias funciones, las competencias que deberían tener sus funcionarios podrían ser las siguientes:

- Amplio conocimiento de las normas internas y de las partes relevantes de las normas de las contrapartes, como así también de la red de instrumentos vigentes para el intercambio de información.
- Habilidades para resolver conflictos con contrapartes y a nivel interno.
- Habilidades para entender y procesar información del exterior y bases de datos.
- Conocimientos sobre procedimientos administrativos internos
- Conocimiento de los estel intercambio automático de información. Con relación a este aspecto podría ser necesario que la Unidad se apoye en el departamento informático cuando se pretende intercambiar datos de manera rutinaria por medios automatizados.
- Capacidad para identificar fallas en los procedimientos internos relativos al intercambio de información y proponer ajustes
- Conocimiento de al menos un idioma adicional
- Experiencia en el área de investigación y fiscalización.

La Unidad no presenta requerimientos particulares cuando nos referimos a los recursos materiales. En general se requieren los mismos recursos que son utilizados en cualquier oficina moderna (sistemas de comunicación – teléfono, Internet, Fax, etc., mobiliario, gastos generales de gestión, etc.). Entre los recursos específicos que requiere el área, se podrían citar los gastos de traducción de documentos, gastos de correspondencia en caso de ser necesario utilizar este medio, viajes al exterior con el propósito de llevar a cabo procedimientos en el exterior, participar de foros internacionales sobre el tema, tomar capacitaciones, negociar procedimientos con contrapartes, etc.

Una vez en funcionamiento la Unidad, es recomendable definir indicadores de gestión, alimentarlos y evaluarlos. Lo valioso está en definir estos indicadores desde el comienzo para ir comparando los resultados en los diferentes años y tomar decisiones trascendentes (Ej. ampliar la capacidad de la Unidad, negociar nuevos instrumentos o renegociar los existentes, modificar procedimientos, formularios, etc.). Para definir estos indicadores es importante mantener los siguientes registros: fecha de recepción de una solicitud, fecha de acuse de recibo, fecha de notificaciones sobre requerimientos inválidos o incompletos, fecha de notificaciones sobre requerimientos que no pueden ser atendidos en el plazo preestablecido, solicitudes

excepcionales (plazos, certificaciones, etc.), fecha en la que fue provista la información, fecha en que finaliza el procedimiento, fecha en que fue enviada la retroalimentación. También es importante llevar un registro de aspectos procedimentales que hayan generado inconvenientes y otros aspectos cualitativos que permitan interpretar los resultados de los indicadores que se generen. Con esta información, resulta posible trabajar sobre indicadores. A continuación se citan ejemplos de indicadores:

- Nro. de requerimientos atendidos/Nro. de requerimientos recibidos
- Nro. de acuses de recibo/Total de solicitudes
- Nro. de respuestas oportunas/Total de requerimientos
- Nro. de requerimientos enviados o recibidos donde la información requerida o recibida sea incompleta/Total de requerimientos enviados o recibidos.

Es importante también conocer los indicadores de otras unidades para poder evaluar la eficiencia del área en base a un “benchmarking” y así implementar mejoras a futuro.

La relación de la Unidad con otras áreas es un asunto importante a observar, ya que la Unidad trataría principalmente temas de gestión, siendo principalmente las unidades usuarias y proveedoras de información, las áreas auditoras.

Por ejemplo, es posible que la Unidad se encargue de recopilar información disponible en las bases de la administración tributaria para atender solicitudes de información. No obstante, en caso de verse imposibilitada de utilizar estas bases o de aplicar los poderes de verificación y fiscalización debe coordinar con las áreas auditoras, que por una cuestión funcional tienen acceso a estas bases, archivos y procedimientos. Por ejemplo, no es común que una Unidad solicite información a un contribuyente, imponga sanciones en caso de incumplimiento u ordene allanamientos. En estos casos dependerá de otras áreas para cumplir con el compromiso de aplicar todos los medios a disposición para atender una solicitud.

La Unidad se relaciona con áreas auditoras al momento de tramitar una solicitud de información interna, recibir y atender solicitudes del exterior, remitir información al exterior, recibir y utilizar información del exterior, brindar retroalimentación y, recibir y dar tratamiento a la retroalimentación del exterior. Asimismo, la Unidad también se relaciona con áreas auditoras al momento de asistirles en el proceso del intercambio de información (en algunos países la Unidad asesora sobre casos en los

que se puede solicitar información al exterior o por ejemplo identificar y enviar información de manera espontánea) y se retroalimenta respecto de la utilidad de la información que se recibe del exterior.

En la relación Unidad – auditores es importante evitar conflictos o gestionarlos de la mejor manera. Los conflictos podrían darse al momento de existir diferencias sobre el tratamiento de una determinada información o solicitud y cuando la Unidad cuenta con capacidades para fiscalizar o involucrarse en procedimientos de auditoría. Para ello, es importante que la Unidad justifique debidamente todos sus actos (por ejemplo, si decide rechazar una solicitud de información o involucrarse en un determinado proceso), ya que la relación con los auditores es clave para alcanzar el éxito.

Otra tarea que usualmente manejan las Unidades, tiene que ver con la “sensibilización y capacitación” de auditores.

Como se comentó al inicio del presente documento, el intercambio de información implica un cambio importante en la forma de trabajo de los auditores. No es fácil lograr que incorporen en sus procesos de rutina el uso de información del exterior. Mas difícil aún es lograr que identifiquen información que podría ser de utilidad para otros fiscos o promuevan fiscalizaciones simultáneas. Para ello, es necesario llevar a cabo estrategias que motiven la utilización de los instrumentos, como ser recompensas, capacitaciones, etc.

A efectos de conocer a través de un ejemplo práctico el uso del intercambio de información en América Latina, en la siguiente tabla se muestran aquellos países que utilizan frecuentemente esta herramienta para casos de precios de transferencia y los que no suelen utilizarla:

Criterio aplicado	País
Suelen enviar solicitudes	Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, México y Perú
No suelen enviar solicitudes	El Salvador , Ecuador ^{1/} , Guatemala ^{2/} , Honduras, Panamá, Uruguay, Venezuela

1/ En algunas circunstancias han solicitado información a otros fiscos pero no es una práctica común.

2/ No realizan intercambios de información, porque no han iniciado los procedimientos de fiscalización, sin embargo ya se cuenta con siete (7) acuerdos de intercambio de información firmada con los países nórdicos.

Fuente: Administraciones tributarias consultadas.

Fuente: Estudio sobre el Control de la Manipulación de los Precios de Transferencia en América Latina y El Caribe. ITC-GIZ-CIAT. Diciembre de 2012.

Por ejemplo, entre las mencionadas recompensas, cabría destacar las siguientes: viajes al exterior para participar de eventos internacionales que permitan intercambiar experiencias con entre auditores y contar experiencias propias, mejores calificaciones, acceso a cursos de idioma, entre otros.

Resulta importante que la Unidad, de manera independiente o en coordinación con otras áreas, diseñe programas de capacitación a nivel nacional que permitan presentar los instrumentos vigentes, explicar en detalle los procedimientos para intercambiar información, atender dudas en base a casos reales y en general, motivar el intercambio de información.

Una práctica recomendable es diseñar un sitio dentro del “Intranet” de la administración tributaria que permita descargar todos los instrumentos vigentes, dar a conocer los que se encuentran en negociación, consultar las normas internas pertinentes que afectan al intercambio de información, descargar manuales y formularios, consultar documentos que presenten buenas prácticas y las últimas novedades internacionales, hacer consultas sobre el tema, entre otras.

La máxima autoridad de la administración tributaria debe acompañe el mensaje para impulsar el intercambio de información.

Aspectos generales

Existen dos grandes cuestiones que son vitales para las administraciones tributarias y que se relacionan estrechamente con los procesos para el intercambio de información. Uno de ellos tiene que ver con asegurar estándares de confidencialidad⁴ y el otro tiene que ver con la disponibilidad de información.

Dado que la administración tributaria debe velar por el cumplimiento del “secreto tributario”, resulta relevante que tome todas las medidas necesarias para evitar filtraciones de información y conductas irregulares por parte de sus funcionarios, ya sean voluntarias o involuntarias. Si bien la filtración de información interna puede generar grandes inconvenientes para la administración tributaria, la revelación equívoca de información sujeta a “secreto tributario” en otros Estados puede generar responsabilidades mayores en términos de que podría afectar adicionalmente la reputación de un Estado como intercambiados de información.

⁴ Se recomienda consultar la “Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales”

Para ello es importante sensibilizar a los funcionarios sobre la importancia de seguir las normas que aseguran la confidencialidad de la información y las sanciones que podrían recibir en caso de no cumplirlas, establecer los controles, resolver problemas de manera ejecutiva intentando reducir al máximo los efectos negativos, documentar todos los procesos, mantener la información en sitios seguros, entre otros.

Para ello, el área de control interno⁵ juega un rol fundamental y debe controlar no solo que se cumplan las normas internas relativas a la confidencialidad, sino también las establecidas en los respectivos instrumentos para el intercambio de información (Por ejemplo, los usos que se le puede dar a la información podrían no ser los mismos en todos los casos).

Por ejemplo, una política integral de protección a la confidencialidad debe ser revisada y aprobada por la máxima autoridad y considerar al menos los siguientes aspectos: clasificación de la información y archivos seguros, designar responsables, establecer procedimientos seguros para el envío de información (físico/electrónico) y una serie de acciones básicas:

- Verificación de antecedentes del personal y controles de seguridad a los empleados
- Evaluación detallada de los contratos laborales (Ej. cláusulas de confidencialidad)
- Criterios de acceso a dependencias y a registros electrónicos y físicos.
- Políticas de salida del personal
- Políticas sobre eliminación de información
- Gestión de las divulgaciones no autorizadas

A enviar información al exterior los documentos que deben protegerse son la solicitud de información, la correspondencia y la información en sí. Tanto la solicitud de información como la correspondencia pueden contener información valiosa. Por esta misma razón es usual que muchas administraciones tributarias utilicen estos documentos para alimentar sus bases de datos de inteligencia tributaria.

Al momento de enviar información es importante que la misma contenga los datos de la autoridad competente, para otorgarle validez a la misma; etiquetar toda la información que se considere

⁵ Sobre este aspecto se puede consultar el manual sobre Control Interno de las Administraciones Tributarias y el Sistema Normado de Control Interno elaborado por el CIAT, la AEAT, AECID y el BID. www.ciat.org

confidencial, incluir avisos integrados sobre la confidencialidad de la información, enviar la misma por medios electrónicos seguros o a través de correos que cuenten con registros internacionales que permitan dar seguimiento. En todos los casos, la correspondencia debe ser recibida por la autoridad competente, quien la almacenará en archivos seguros.

Al momento de enviar información por medios electrónicos, es importante saber que la misma tendrá el carácter de confidencial en todo el proceso. Solo las personas autorizadas podrán revisar el correo de la autoridad competente. El remitente es responsable de la información hasta que la misma es recibida por la respectiva autoridad competente. Para manejar este proceso, es necesario contar con una plataforma segura o con emails cifrados o encriptados.

Al intercambiar información automáticamente, es importante que los registros se codifiquen para evitar filtraciones. Los intercambios pueden producirse a través de soportes ópticos, plataformas seguras o archivos cifrados enviados a través de un correo electrónico. Con relación a este último mecanismo, es importante considerar el tamaño de los archivos para asegurar que la información sea efectivamente recibida.

En el proceso de recepción de información es importante, en primer lugar, clasificar la información que se recibe para luego almacenarla en un lugar seguro, pudiendo ser un archivo físico, una base de datos especial con acceso especial o una base de datos general con acceso limitado. Para acceder a esta información resulta necesario considerar medidas de seguridad tales como el uso de huellas electrónicas para controlar el acceso a la información, definir funcionarios autorizados, imprimir solo si es necesario, restringir el acceso al archivo físico, basar el acceso a la información en el principio de “necesidad de conocer”.

También resulta útil llevar un registro de personas que recibieron la información y que accedieron a copias.

Es recomendable que la autoridad competente incluya advertencias en la carta de remisión de la información y no transmita toda la información que recibe, sino las partes pertinentes que son presumiblemente útiles para quien las recibe. Por ejemplo, la correspondencia no se revela a los auditores.

El segundo de los aspectos vitales mencionados al inicio de este apartado se relaciona con la “disponibilidad de información”. Este tema está estrechamente ligado a las normas legales de un país, a las

facultades de la administración tributaria, su nivel de desarrollo, al nivel de desarrollo de otras instituciones gubernamentales que manejan información de interés tributario y las relaciones que mantiene con otras instituciones gubernamentales.

Lleva tiempo y muchos recursos a una administración tributaria desarrollar regímenes de información y generar nuevas fuentes. También resulta complejo adoptar medidas que permitan brindar la máxima confiabilidad a toda la información que se carga a las bases de datos.

Actualmente existen numerosos desarrollos tecnológicos que facilitan el acceso masivo a información confiable, tales como la “factura electrónica”, la presentación de declaraciones vía web, el uso de datos geo referenciales, etc.

La evolución de las administraciones tributarias sumada a la disponibilidad de más y mejores herramientas informáticas, han permitido mantener en los sistemas de las administraciones tributarias una gran cantidad de datos que pueden ser obtenidos e intercambiados con otros Estados de manera inmediata o en un tiempo relativamente corto. Sin embargo, algunas administraciones tributarias que no han alcanzado un nivel de desarrollo promedio, tendrán que acudir al contribuyente más frecuentemente y seguramente demorarán más tiempo en atender una solicitud de información simple.

Por ejemplo, la información que usualmente es más demandada a nivel internacional es, entre otra, la siguiente:

- Información sobre pagos y retenciones
- Declaraciones de relación
- Cuentas bancarias: titularidad, movimientos, pagos y cobros
- Titularidad de inmuebles
- Declaración de pagos a no residentes, identificación de no residentes
- Datos de identificación de contribuyentes
- Información sobre personas jurídicas
- Estados financieros
- Documentación respaldatoria de operaciones significativas
- Declaraciones del contribuyente o terceros

Es importante determinar qué información resulta pública, ya que de no ser utilizada como prueba en procedimientos formales, podría ser obtenida por otros canales diferentes a los formales.

En base al “Estado de la Administración Tributaria en América Latina” 2006-2010. BID – CAPTAC-DR – CIAT”, el 100% de los países de América Latina establece en sus normas el deber de los contribuyentes, terceros responsables y terceros ajenos a la relación jurídica de brindar información con trascendencia tributaria y cuentan con una base de datos informática para el soporte de tareas de control fiscal y seleccionan contribuyentes a auditar en base a cruces de información.

Asimismo, el 23% de estos países asignan un número de identificación tributaria a los contribuyentes no residentes, el 70% puede obtener información sobre si una sociedad es subsidiaria de una matriz no residente y el 53% ha implementado una declaración sobre operaciones internacionales. En base a estos datos se desprende la necesidad de identificar no residentes en la región y de generar información sobre operaciones internacionales, siendo estas informaciones de gran relevancia a efectos del intercambio internacional de información.

Para asegurar los estándares mínimos de calidad en la información, las administraciones tributarias deben contar con un censo de contribuyentes completo, correcto y actualizado de forma permanente. En la siguiente tabla se puede ver el porcentaje de países de América Latina cuyo censo de contribuyentes mantiene una serie de características “clave” para cumplir con los referidos estándares de calidad:

	SI	NO
Obligación de todos los contribuyentes de inscribirse en el registro	82%	18%
Inscripción e incorporación de la información al registro de contribuyentes en tiempo real	82%	18%
NIT deriva de la CI o registro de sociedades	88%	12%
Los organismos públicos/privados para registrar las transacciones económicas usan NIT	94%	6%
La AT modifica de oficio el registro de contribuyentes	76%	24%
Existen mecanismos automáticos de actualización en base a información de terceros o de la AT	41%	53%

Elaborado por el Autor en base a la información del “Estado de la Administración Tributaria en América Latina” 2006-2010. BID – CAPTAC-DR – CIAT”

Si nos centramos solo en los datos de la tabla, podríamos asegurar que en América Latina no existen mayores problemas para gestionar el censo de contribuyentes. No obstante, hay otros factores que

afectan la gestión del mismo y que hace que la gestión eficiente y efectiva del censo siga siendo un desafío para las administraciones tributarias del mundo.

En base al mismo estudio citado anteriormente, el 100% de las administraciones tributarias de los países Latinoamericanos puede obtener información por medio de suministros periódicos, sin acudir a un requerimiento individual. Sin embargo, poco más del 50% reciben información del sistema financiero por suministro y poco menos del 20% pueden acceder de esta manera a información sobre cuentas bancarias.

Por otra parte, el 59% de los países de América Latina cuenta con informes de auditoría externa de los contribuyentes para identificar riesgos y el 76% lleva a cabo estudios sobre el funcionamiento de los sectores económicos. Este último aspecto reviste especial importancia al momento de intercambiar información sobre industrias o ramos de actividad económica.

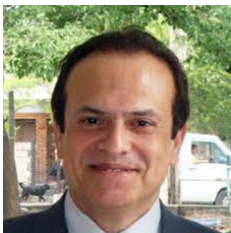
A efectos de fortalecer los niveles de información disponibles tanto para uso interno como para intercambiar con otros fiscos, es recomendable observar lo siguiente:

- Evaluar las capacidades legales
- Desarrollar estudios para identificar informantes y fuentes de información
- Impulsar y concretar alianzas con instituciones públicas, el sector privado y otros Estados
- Desarrollar capacidades para validar automáticamente la información recibida y consolidar la información por informante e informado
- Desarrollar procesos de depuración y control de calidad diferenciados
- Evaluar en detalle la relación costo/beneficio de los regímenes de información
- Intentar contribuir con otras instituciones públicas para mejorar los niveles de calidad de la información y su disponibilidad.
- Invertir en tecnología de la información.

CONSIDERACIONES FINALES

CONSIDERACIONES FINALES

Dr. Carlos María Folco
Juez Federal, Fiscal Tributario
(Argentina)



Carlos María Folco

Permítasenos en el inicio, felicitar a las autoridades del CIAT por la acertada elección del tema esencial del programa que informa esta 47 Asamblea General, cuya relevancia y actualidad ha sido reiteradamente resaltada por diversos ponentes.

Igualmente, brindamos nuestra calurosa felicitación al Administrador Federal de la AFIP y por su intermedio a todos quienes han oficiado de anfitriones a tantas delegaciones extranjeras, brindando el soporte técnico y organizativo para posibilitar la exitosa concreción de este evento, como también la preferencial atención que nos han dispensado a los participantes.

La pluma brillante del genial jurista Tucumano Juan Bautista Alberdi ha dejado escrito en su célebre “Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina” que “La riqueza importa a la prosperidad de la Nación y a la existencia del poder. Sin rentas no hay gobierno; sin gobierno, sin población, sin capitales, no hay Estado”.

Alberdi ha tenido una influencia directa en la Constitución Argentina de 1853 cuyas bases doctrinarias se encuentran en las “Bases y Puntos de Partida para la Organización Política de la República Argentina”.

Allí, luego de establecer la forma de gobierno, bosquejaba la conformación del tesoro de la Nación, en el entendimiento que tesoro y gobierno se presuponen.

Ningún plan de gobierno es posible con elevados índices de defraudación fiscal. Los Estados realizan ingentes esfuerzos en la lucha contra este flagelo que adquiere niveles internacionales, para lo cual se trata de establecer una mayor transparencia de las actividades financieras mundiales y promover mayor colaboración recíproca entre los diversos países.

CONSIDERACIONES FINALES

La eficiencia y la eficacia en la gestión recaudatoria es un deber que emana de mandatos constitucionales con la finalidad de proteger, vigorizar y satisfacer los derechos humanos, sentido que cabe asignar –por ejemplo- al objetivo final de la Carta Magna de Argentina, cual es el de “promover el bienestar general”.

Hemos de compendiar a grandes trazos y a renglón seguido, los aspectos más sobresalientes de los temas abordados:

1) El escenario económico internacional se ha expandido íntegramente, logrando una significativa interdependencia económica entre las naciones, signada por el aumento del flujo de bienes, servicios y capitales, a lo cual cabe sumar la globalización de la tecnología y de la información.

Frente a esta compleja realidad, los diversos Estados han fomentado, estructurado y desarrollado el comercio internacional, pero a la vez advirtiendo que es necesario fortalecer las políticas de fiscalidad internacional.

Lógicamente, las pautas para el intercambio comercial están brindadas por un conjunto importante de actas y acuerdos internacionales.

En ese contexto, la fiscalidad internacional asume un papel importante.

Resulta casi ocioso recordar que los CDI's tienen por finalidad evitar la doble imposición internacional, pero más allá de este plausible propósito, muchas veces esperan agazapadas, alambicadas maniobras defraudatorias.

He aquí el primer aporte significativo surgido en la Asamblea, cuando el propio Administrador Federal de la AFIP (Argentina) pregona la necesidad de eliminar la indeseable “doble no tributación” en materia de fiscalidad internacional, a la cual se llegaría, por ejemplo, vía abuso del tratado (treaty shopping) cuando una persona (física o jurídica) utilizare indebidamente el resguardo de un CDI al solo efecto de evadir su carga tributaria, toda vez que no es residente en ninguno de los Estados contratantes, quienes así ven burlada dolosamente la finalidad de dicho tratado.

Vinculado con lo anterior, el Dr. Michel afirma que a través de planificaciones fiscales cada vez más agresivas, determinados contribuyentes con operaciones estructuradas a nivel global intentan acceder ilegítimamente a beneficios fiscales para aprovechar así los bajos niveles de imposición en la fuente y el diferimiento (o no pago)

del impuesto en la jurisdicción de residencia, logrando el efecto que conocemos como doble no imposición.

Este fenómeno de la doble no imposición, deriva de declaraciones engañosas o de la utilización de formas o estructuras jurídicas inadecuadas o impropias de las prácticas del comercio, con el objetivo de ocultar o tergiversar la realidad o finalidad económica de los actos, relaciones o situaciones que inciden en la determinación de los impuestos, lo que representa una evasión impositiva internacional.

Asimismo, postula la intervención de la Administración tributaria en la evaluación y negociación de los CDI's.

Efectivamente, manifiesta que la Argentina ha decidido conformar una Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición, que tiene por finalidad realizar un seguimiento en forma periódica de las implicancias tributarias de los mencionados convenios, así como también realizar de manera multidisciplinaria el análisis y la evaluación de los convenios vigentes o que se propongan celebrar, procurando la adopción de mecanismos de evaluación integrales y coordinados, orientados a determinar si el sacrificio fiscal que impone la resignación de potestad tributaria por la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición vigentes resulta justificado. El insumo principal en la labor de esta Comisión es la información proveniente de las bases de datos con que cuenta la AFIP, cruces de información, investigaciones sectoriales y completos regímenes de información establecidos por la AFIP.

Asimismo, dentro de los nuevos lineamientos de política de negociación de convenios tributarios, la Argentina impulsa una nueva visión que tiene que ver con la posibilidad de efectuar una revisión periódica de las cláusulas de los tratados tributarios, a la luz de los efectos obtenidos de su aplicación en comparación con los resultados esperados por las partes al momento de la negociación.

Lo antedicho constituye un apreciable enfoque tendiente a la materialización de un "Convenio Dinámico", esto es, no atado "ab eternum" a los rígidos cánones del mismo, sino someterlo a revisión periódica -previamente acordada- y a confornte con resultados.

De igual manera, la ponencia de D. Beatriz Gloria Viana Miguel (España) recoge el tema de la doble no imposición, afirmando que esta realidad ha sido puesta de manifiesto en iniciativas internacionales como las de la OCDE y la Unión Europea que tratan de abordar esta problemática de manera integral desde distintos enfoques.

CONSIDERACIONES FINALES

En España se ha emprendido una reforma con perspectiva suficiente como para mantener al sistema legal entre los que están a la vanguardia de la lucha contra el fraude, pudiendo mencionarse cuatro medidas destacables.

Las tres primeras son de carácter material y la cuarta de carácter organizativo.

Primera: la regulación de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Se estableció la obligación de presentar una declaración informativa anual sobre cuentas, valores e inmuebles situados en el extranjero para personas y entidades residentes en territorio español.

La intención de esa medida es servir de cierre frente al defraudador que obtenía rentas del extranjero, no las declaraba y esperaba el transcurso del tiempo necesario para ganar la prescripción remansando sus beneficios en cuentas o activos en el extranjero fuera del alcance de información y actuación de la Hacienda española. Esta medida se ve reforzada por la información tributaria que la administración espera obtener gracias a los instrumentos bilaterales de cooperación.

Los acuerdos de intercambio de información tributaria firmados recientemente junto con la renegociación de la cláusula de intercambio de información de algunos convenios antiguos establecen el marco jurídico adecuado.

El incumplimiento de informar se califica de infracción muy grave y las sanciones pecuniarias previstas son por montos elevados. Otra consecuencia es la integración en las bases de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre sociedades del valor de los bienes o derechos que no se hayan declarado debiendo haberlo sido. Finalmente, acaece la infracción prevista en el Impuesto sobre la Renta por el hecho de integrar la ganancia de patrimonio no justificada y en el Impuesto sobre sociedades por la imputación como renta no declarada del valor de los bienes o derechos no declarados.

Segunda: se refiere a una limitación a la deducción de los gastos financieros en el impuesto sobre los beneficios de sociedades.

No resulta deducibles aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, y destinados a la realización de determinadas operaciones (adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades y la realización de aportaciones en el capital o fondos

propios de otras entidades del grupo) entre entidades que pertenecen al mismo grupo. Se admite la posibilidad de que esos gastos financieros sean deducibles solo cuando el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

Tercera: La limitación de pagos en efectivo. Por aplicación de la misma, no podrán pagarse en efectivo las operaciones que superen determinado monto. Respecto de las operaciones que no puedan pagarse en efectivo, los intervinientes deberán conservar los justificantes del pago, durante el plazo de cinco años, para acreditar que se efectuó a través de alguno de los medios de pago distintos al efectivo. La finalidad de la norma es dificultar el blanqueo o disfrute del capital obtenido de forma irregular ya sea en España o en el extranjero.

Cuarta: La creación de una oficina altamente especializada en la tributación de la operaciones internacionales; la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional que tiene competencia para la dirección, gestión, planificación, impulso y coordinación operativa en la materia. Los principales ámbitos de actuación de la Oficina son las operaciones vinculadas internacionales y el análisis de los precios de transferencia aplicados así como la tributación de los no residentes.

Hay que recordar que la respuesta eficaz a la tributación de los hechos imponible de carácter internacional no puede ser afrontada por cada país de forma aislada. La respuesta se funda en tres grandes ejes, la información, la legislación y la aplicación de las normas.

Sin información es imposible gestionar los tributos y en el caso de las operaciones internacionales esa información debe de venir de terceros.

Las administraciones tributarias deben apoyar las iniciativas internacionales a favor del intercambio de información y reorganizarse para hacer un intercambio efectivo de información tributaria.

Por último, se ha publicitado una vez más, la existencia de los diversos Convenio modelos para evitar la doble imposición (OCDE; ONU; Pacto Andino) poniéndose de resalto como novedad, la firma del acuerdo entre la República Argentina y la República Oriental del Uruguay para el intercambio de información tributaria y método para evitar la doble imposición, al cual el Dr. Michel denominara "Modelo del Rio de la Plata" en virtud de las características propias que lo informan.

CONSIDERACIONES FINALES

Este acuerdo incluye tanto la normativa que prevé los problemas relativos a evitar la doble tributación, como aquellos aspectos atinentes al intercambio efectivo de información para la cooperación tributaria internacional.

Permítasenos afirmar que se advierte una tendencia hacia un “Modelo Híbrido”, es decir, como resultado de las negociaciones se articula un moderno marco bilateral regulador de las relaciones fiscales internacionales, que eventualmente puede contemplar diversas cláusulas de los referidos Modelos pero adaptadas a los intereses nacionales que se consideren susceptibles de tutelar por esa vía.

Tanto es eso así, que aun frente a los países que adoptaron el “criterio de territorialidad” -que hace coincidir en el punto el alcance de las normas tributarias con la soberanía política- en materia de implementación efectiva de unidades de intercambio de información y tributación internacional, el CIAT acertadamente ha remarcado los beneficios que los mismos podrían obtener, a saber:

- Control de la manipulación abusiva de precios de transferencia;
- Control de impuestos al consumo como el IVA;
- Controlar esquemas de “abuso de tratado”;
- Detectar incrementos patrimoniales no justificados;
- Evitar la doble imposición;
- Asistencia en cobranza coactiva;
- Siempre que el instrumento lo permita, se podría usar para otros fines tales como el Cumplimiento de la Convención contra el Cohecho de Funcionarios Públicos Extranjeros, reportes de delitos financieros, etc.

2) El Prof. Heleno Taveira Torres en su magistral conferencia inaugural, otorga una novísima perspectiva al principio de Seguridad Jurídica; principio universalmente reconocido cuyo basamento es la certeza del derecho.

Lo hace requiriendo enfáticamente su insoslayable aplicación también a favor del Estado y no solo a favor del contribuyente, lo cual identifica con claridad meridiana como “doble mano” o doble vía.

Entiende que la certeza, estabilidad de las normas, buena fe y transparencia deben coexistir en un Estado Democrático de Derecho.

Cabría agregar de nuestra parte, la ponderación de la irrestricta vigencia de la Clausula XXXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, en cuanto instituye que: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos.”

3) Otro aspecto interesante frente a prácticas fiscales nocivas, ha sido el de instaurar y desarrollar el concepto de «contribuyente global», hecho destacado por el Administrador Federal de la AFIP y por el Dr. Guillermo Michel (Argentina) en su ponencia.

Este concepto innovador facilita a la Administración tributaria, tomar conocimiento de la situación fiscal integral de contribuyentes y responsables, sea a nivel nacional o internacional.

Conforme con esta singular conceptualización, se han tomado diversas medidas puntuales, tales como la implementación de una nueva declaración jurada del Impuesto a las Ganancias, contemplando especialmente lo relativo a la fiscalidad internacional.

4) Otra de las cuestiones planteadas en la Asamblea sobre la cual existen fundadas expectativas, es la relativa al proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo.

Al respecto, Lionel Testevuide, funcionario de la Dirección General de Finanzas Publicas de Francia, ha puesto de resalto que durante la cumbre celebrada el 18 y 19 de junio de 2012 en Los Cabos, los Jefes de Estados y de Gobiernos de los países del G20, Francia y Estados Unidos, solicitaron a la OCDE, proponer un plan de acción contra la erosión de las bases en los impuestos corporativos y transferencias de ganancias (En inglés, Base Erosion and Profit Shifting -BEPS). En Moscú, el 14 y 15 de Febrero la OCDE presentó un documento sobre este tema a los Ministros de Finanzas y en junio de 2013 presentara una hoja de ruta sobre las posibles opciones.

Los referidos trabajos organizados por la OCDE consisten en tres grupos:

El primer grupo examina específicamente los temas sobre medidas anti-abusos, paquetes de medidas basados en diferentes calificaciones entre Estados (híbridos), los abusos de convenios, los pagos deducibles y los regímenes preferenciales.

Por su parte, el segundo grupo analiza las reglas de territorialidad y específicamente el concepto de establecimiento permanente, las retenciones, el concepto de residencia, y los regímenes fiscales de sociedades controladas por empresas extranjeras.

Finalmente, el tercer grupo centra su trabajo en los precios de transferencias.

CONSIDERACIONES FINALES

En una mayor profundización, el ponente aborda el debate relacionado con los bienes intangibles, afirmando que en principio, Francia desea completar el trabajo sobre los bienes intangibles, pero cumpliendo con el principio de plena competencia.

La secretaria de la OCDE, en los documentos preparatorios, sugiere una definición más amplia y una evolución del tratamiento de las ganancias derivadas de los bienes intangibles según los precios de transferencia (compartir la propiedad económica dentro del grupo).

Por último, publicita que Francia apoya una evolución limitada de una norma que debería ser técnicamente fuerte, para evitar cualquier enfoque estatista arbitrario y unilateral, agregando que reconocer la existencia de un bien intangible podría estar basado en un análisis legal del concepto de bienes que se beneficiarían de alguna protección legal (leyes de propiedad intelectual, comercial o de competencia).

Partiendo de tales premisas, concluye que los ingresos derivados de ellos deberían ser gravados en el estado de la propiedad legal, con excepción de casos de uso abusivo.

5) En relación con los métodos específicos para el control de precios de transferencia, la ponencia de la Receita Federal (Brasil) refiere a que ese país ha decidido adoptar un modelo de precios de transferencias según su propio contexto, y no simplemente importar un modelo de otros países.

Bajo tales circunstancias, Brasil ha resuelto no adoptar el APA.

6) Nos permitimos entresacar otro de los temas cardinales traído a la palestra, cual es el relativo al “Foro Global sobre Transferencia e Intercambio de Información - Global Forum Argentina”.

Se ha dicho aquí que la crisis financiera internacional de 2009 ha empañado la transparencia tributaria y consecuentemente se impulsaron cambios en la cooperación internacional.

Ahora bien, aun cuando se haya progresado internamente en el mejoramiento de la transparencia colocando los acuerdos de intercambio de información a nivel internacional, todavía existen algunas deficiencias en los sistemas internos de las administraciones miembros, las cuales limitan la eficacia de la misma.

Precisamente, todas las actividades del Foro Global tienen como objetivo asegurar la implementación efectiva de la norma internacional

sobre transparencia y el intercambio de información con fines tributarios.

La normativa se basa principalmente en instrumentos modelos de intercambio de información relativos a transferencias en titularidad de activos, cuentas, eliminación del secreto bancario, tenencia de activos, etc.

Es importante concebir esta normativa como una triangulación (La triangulación de la transparencia) en cuyo centro está la información.

En todas partes, la información es esencial para la administración de los sistemas tributarios.

En cada ángulo de este triángulo hay tres pilares en los cuales se basa la normativa: acceso, disponibilidad e intercambio de información.

Finalmente, se ha señalado que normativa internacional requiere que la información esté disponible, que las autoridades competentes tengan acceso a la misma y que haya un marco legal para responder a las solicitudes de intercambio de información.

7) En relación con el control de los precios de transferencia, la enjundiosa ponencia del CIAT destaca la disparidad existente en su evolución en los países de América Latina y el Caribe.

Gonzalo Arias ha clasificado los países en cinco grupos tomando en consideración una serie de indicadores, tales como antigüedad de sus legislaciones, el avance en la materia de control / auditoría y los aspectos vinculados con los recursos humanos.

Así, identifica un primer grupo integrado por aquellos países que han implementado normas desde hace más de una década, como es el caso de Argentina, Brasil y México.

Un segundo grupo de países que han implementado legislaciones con posterioridad, pero que han logrado avances sustantivo, como es el caso de Chile, Ecuador, República Dominicana y Venezuela.

En ambos grupos las legislaciones cubren todos o la mayoría de los aspectos que permiten el control de los precios de transferencia y tiene unidades dedicadas exclusivamente al control de estos; obligaciones de documentación; auditorías y casos judiciales en trámite.

Un tercer grupo está compuesto por los países que han fortalecido las legislaciones de precios de transferencia y han creado o se

CONSIDERACIONES FINALES

encuentran en proceso de formación de unidades especializadas, como es el caso de Colombia, Perú y Uruguay.

El cuarto grupo de países (El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá) se encuentra en una etapa más prematura de desarrollo de la normativa, dado que si bien sus legislaciones ya han sido promulgadas, recién han entrado en vigencia o resta aun hacerlo.

Igualmente, sus unidades de precio de transferencia se encuentran en proceso de formación.

Los países del quinto grupo son aquellos que a la fecha no han introducido normativas (Bolivia, Costa Rica, Jamaica, Nicaragua, Paraguay y Trinidad y Tobago).

No obstante, todos ellos (excepto Jamaica y Bolivia) se encuentran en proceso de formulación de regímenes para el control de los precios de transferencia.

Asimismo, se ha señalado que en la región se observa el uso del método descrito en la normativa argentina diseñado especialmente para la exportación de “commodities” agrícolas (sexto párrafo del art. 8 de la Ley de Impuesto a las Ganancias), métodos para determinaciones de precios de hoteles todo incluido y determinaciones de oficio en República Dominicana, “regímenes de protección” o “safe harbors” para maquiladoras en México y los métodos simplificados brasileños que han generado arduos debates en foros tributarios internacionales.

La tabla CIAT que nos permitimos publicitar, contempla esquemáticamente el desarrollo precedente:

Países	Contempla legislación	Legislación antes del 2002	Fiscalización en proceso	Casos en Tribunales	Uso de base de datos	Áreas de Precios de transferencia en la Adm. Tributaria.	Grupos
Argentina	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Bolivia	No	No	No	No	No	No	V
Brasil	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Chile	Si	Si	Si	No	Si	Si	II
Colombia	Si	Si	No	No	Si	Si	III
Costa Rica	No	No	No	No	No	Si	V
Ecuador	Si	No	Si	Si	Si	Si	II
El Salvador	Si	No	No	No	No	Si	IV
Guatemala	Si	No	No	No	No	Si	IV
Honduras	Si	No	No	No	No	No	IV
Jamaica	No	No	No	No	No	No	V
México	Si	Si	Si	Si	Si	Si	I
Panamá	Si	No	No	No	No	Si	IV
Nicaragua	No	No	No	No	No	No	V
Paraguay	No	No	No	No	No	No	V
Perú	Si	Si	Si	No	Si	Si	III
República Dominicana	Si	No	Si	Si	Si	Si	II
Trinidad y Tobago	No	No	No	No	No	No	V
Uruguay	Si	No	Si	No	No	Si	III
Venezuela	Si	Si	Si	No	Si	Si	II

Fuente: Estudio ITC-GIZ-CIAT sobre el "Control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe" CIAT. Diciembre 2012.

8) Reservamos un acápite para la situación de tribunales.

Se han judicializado diversos casos: Argentina (29); Costa Rica (3); Ecuador (22); México (80) y República Dominicana (22).

Existen tribunales especializados en Argentina, Chile, Colombia, Ecuador (judicial), Guatemala, México, Perú, República Dominicana y Panamá (Administrativo).

Al respecto, cabe acotar que aun en los países que cuentan con tribunales especializados, solo pocos de ellos tienen conocimiento sólido sobre temas de precios de transferencia.

Aquí agregamos que muchas veces se observa una significativa demora en la resolución de las causas judiciales.

Vale finalizar con una aguda reflexión del célebre procesalista Uruguayo Couture, cuando nos enseñaba que en derecho, el tiempo es más que oro: es justicia.

Advertimos nosotros la razón que le asiste a Couture, mas cuando la materia litigiosa comprende la renta publica, que en definitiva tiende a promover el bienestar general de nuestros pueblos.

PROGRAMA TÉCNICO

ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT
Buenos aires, Argentina
22 al 25 de abril de 2013

PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES

TEMA PRINCIPAL: "ASPECTOS DE LA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL QUE AFECTAN EN LA GESTIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS"

Lunes 22 de abril

Mañana

- 09:00 - 09:40 Acto inaugural
- 09:40 - 10:10 Conferencia Inaugural: Prof. Heleno Taveira Torres, Universidad de Sao Paulo, Brasil
- 10:10 - 10:40 Foto oficial, café e integración

TEMA 1: DOBLE IMPOSICIÓN, EVASIÓN FISCAL INTERNACIONAL Y CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN - CDIS

Moderador: Julio Pereira Gandarillas, Director SII, Servicio de Impuestos Internos, Chile.

- 10:40 - 11:10 **Orador:** Guillermo Michel, Subdirector General, Coordinación Técnica Institucional, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina (30´)
- 11:10 - 11:30 **Orador:** Lionel Testevuide, Subdirector de Grandes Contribuyentes, Dirección General de Finanzas Públicas, Francia (20´)
- 10:00 - 10:10 **Comentarista:** Márcio Ferreira Verdi, Secretario Ejecutivo, CIAT (15´)
- 10:10 - 10:30 Debate (15´)

Subtema 1.1: Normativa interna para prevenir la evasión Fiscal internacional.

Moderador: John Njiraini, Comisionado General, Servicio de Ingresos, Kenia

12:00 - 12:20 **Orador:** Rosario Massino, Jefe de la Oficina de Cooperación Internacional, Guardia de Finanzas, Italia (20')

12:20 - 12:40 **Orador:** Beatriz Gloria Viana Miguel, Directora General, Agencia Estatal de Administración Tributaria, España (20')

12:40 - 12:55 Debate (15')

12:55 - 02:00 Almuerzo

Tarde

Subtema 1.2. Aplicación efectiva de las cláusulas anti-abuso de los Convenios para evitar la Doble Imposición – CDIs.

Moderador: Gilles Berteau, Secretario General, CREDAF

02:00 - 02:20 **Orador:** Grace Pérez Navarro, Subdirectora, Centro de Política y Administración Tributaria, OCDE (20')

02:20 - 02:40 **Orador:** Carlos Alberto Barreto, Secretario, Receita Federal, Brasil (20')

02:40 - 03:00 **Orador:** Shudha Sharma, Miembro/ Secretario Especial del Gobierno de la India (20')

03:00 - 03:20 Debate: (20')

03:20 - 03:40 Café e integración

Subtema 1.3 Artículos sobre asistencia en la recaudación de impuestos en los Convenios para evitar la doble imposición.

Moderador: Katherine Baer, Jefa de la División de Ingresos, FMI

03:40 - 04:00 **Orador:** Adrián Guarneros, Administrador General de Planeación, Servicio de Administración Tributaria, México (20')

04:00 - 04:15 Debate: (15')

Panel de Discusión – Herramientas efectivas de gestión para mejorar el desempeño.

Moderador: Socorro Velazquez, Director de Planificación y Desarrollo Institucional, CIAT

04:15 - 04:35 **Orador:** Miguel Pecho, Director de Estudios e Investigaciones Tributarias (20')

04:35 - 05:00 **Orador:** Arturo Herrera, Gerente Sectorial, Banco Mundial (25')

05:00 - 05:45 **Panel de Discusión**
Miembros del panel: Oradores, IOTA, Participantes

Martes 23 de abril

Mañana

TEMA 2. CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Moderador: José Antonio de Azevedo Pereira, Director General, Dirección General de Impuestos, Portugal

09:00 - 09:20 **Orador:** Wang Wenquin, Subdirector del Departamento Tributario, Departamento de Tributación, República Popular de China (20')

09:20 - 09:40 **Orador:** Gonzalo Arias, Director de Cooperación y Tributación Internacional, CIAT (20')

09:40 - 09:55 **Comentarista:** José Daniel Acevedo, Intendente de Fiscalización, Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala (15')

09:55 - 10:10 Debate: (15')

Subtema 2.1 Métodos específicos para el control de los precios de transferencia

Moderador: Carlos Carrasco, Director General, Servicio de Rentas Internas, Ecuador

10:10 - 10:30 **Orador:** Horacio Curien, Subdirector General de la Subdirección General de Fiscalización, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina (20')

10:30 - 10:50 **Orador:** Carlos Alberto Barreto, Secretario, Receita Federal, Brasil (20')

10:50 - 11:05 Debate (15')

11:05 - 11:25 Café e integración

Subtema 2.2 Sectores comerciales de interés: casos prácticos

Moderador: Victor Manuel Gómez De la Fuente, Director, General, Subsecretaría de Estado de Tributación, Paraguay

11:25 - 11:45 **Orador:** Tania Quispe, Superintendente Nacional, Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, Perú (20')

11:45 - 12:05 **Orador:** María Eugenia Torres, Directora Seccional de Impuestos, Colombia (20')

12:05 - 12:25 **Orador:** Sergio Mujica, Secretario General adjunto, OMA (20')

12:25 - 12:40 Debate: (15')

12:40 - 01:40 Almuerzo

Tarde

Subtema 2.3 Arreglo anticipado de fijación de precios -APAs, Arreglo bilateral anticipado de fijación de precios - BAPAs, Arreglo multilateral anticipado de fijación de precios - MAPAs.

Moderador: María Luisa Carbonell, Directora de Asuntos Internacionales, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina

01:40 - 02:00 **Orador:** Esther Hernández, Subdirectora General, Dirección General de Impuestos Internos, República Dominicana (20')

02:00 - 02:20 **Orador:** Pablo Ferreri, Director General de Rentas, Uruguay (20')

02:20 - 02:40 **Orador:** Aristóteles Núñez, Jefe del Servicio de Administración Tributaria, México (20')

02:40 - 02:55 Debate: (15')

03:00 - 06:00

Sesión Administrativa de la Asamblea General (Países miembros del CIAT)

Miércoles 24 de abril

TEMA 3: INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Moderador: Khurshid Sattaaur, Comisionado General, Autoridad de Ingresos, Guyana

- 09:00 - 09:30 **Orador:** Horacio Curien, Subdirector General de Fiscalización, Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina (30')
- 09:30 - 09:50 **Comentarista:** Bermudas (20')
- 09:50 - 10:10 Debate: (20')
- 10:10 - 10:40 Café e integración (30')

Subtema 3.1. El Intercambio de información

Moderador: Carlos Six, Gerente General de Administración Tributaria, Bélgica

- 10:40 - 11:10 **Orador:** Douglas O'Donnell, Sub-Comisionado Asistente de Grandes Negocios y Asuntos Internacionales, EUA / FATCA (30')
- 11:10 - 11:40 **Orador:** Donal Godfrey, Subdirector, Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información (30')
- 11:40 - 12:10 Debate: (30')
- 12:10 - 02:00 Almuerzo

Tarde:

Subtema 3.2 La fiscalización y cobranza en el exterior

Moderador: Cornelis Van Dijk, Director de Impuestos y Aduanas, Dirección de Impuestos, Surinam

02:00 - 02:20 **Orador:** Marian Bette, Asesora Superior de Políticas, Administración de Impuestos y Aduanas, Ministerio de Finanzas, Países Bajos (20´)

02:20 - 02:40 **Orador:** Gunilla Pahlsoon Bluhm, Coordinadora Internacional, Agencia Tributaria, Suecia (20´)

02:40 - 03:00 **Orador:** Brian McCauley, Comisionado Asistente, Agencia de Ingresos, Canadá (20´)

03:00 - 03:20 Debate (20´)

03:20 - 03:50 Café e integración (30´)

03:50 - 05:30 Panel de discusión abierta sobre la tributación internacional Países: Argentina, Brasil, EUA, Barbados, Italia, Portugal.

Moderador: Banco Mundial-IFC – Rajul Awasthi

Jueves 25 de abril

Mañana

Subtema 3.3 Implementación efectiva de Unidades de Intercambio de información y tributación internacional

Moderador: Socorro Velazquez, Director de Planificación y Desarrollo Institucional, CIAT

09:00 - 09:30 **Orador:** Jenny Patricia Jimenez, Directora Tributación Internacional y Técnica Tributaria, Costa Rica (30´)

Programa Técnico

09:30 - 10:00 **Orador:** Gonzalo Arias, Director de Cooperación y Tributación Internacional, CIAT (30')

10:00 - 10:20 **Comentarista:** Alberto Barreix, Economista Fiscal, BID (20')

10:20 - 10:40 Debate: (20')

10:40 - 11:10 Café e integración

Jornada de Clausura

11:10 - 11:20 Evaluación del evento (10')

11:20 - 11:50 **Consideraciones Finales** sobre el tema de la Asamblea – Carlos Folco, Juez Federal, Fiscal Tributario - Argentina. (30')

11:50 - 12:10 - Otras actividades
· - Presentación de los premios a la Innovación
· - Firma de convenios
· - Invitación a la próxima Conferencia Técnica y Asamblea General
· - Agradecimiento de los países miembros a la AFIP

12:10 - 12:25 Palabras de clausura por el Presidente del Consejo Directivo (15')

12:25 - 12:40 Almuerzo

LISTA DE PARTICIPANTES

47ª. ASAMBLEA GENERAL DEL CIAT

Buenos Aires, Argentina

22-25 de abril, 2013

LISTA DE PARTICIPANTES

ADAM SMITH INTERNATIONAL

Graeme Keay

Senior Tax and Legal Adviser

ANGOLA

Francisco Brandão

Director de la Unidad Técnica
Ejecutiva
Dirección Nacional de Impuestos de
Angola

Leonel Silva

Director Nacional de Impuestos
Dirección Nacional de Impuestos de
Angola

Luis Sambo

Especialista - Justiça Tributária
PERT/dni

Dulcelino Vicente Ferreira

Especialista de Dominio
PERT/dni

ARGENTINA

Ricardo Echegaray

Administrador Federal-AFIP

María Luisa Carbonell

Directora de Asuntos Internacionales
AFIP

Horacio Curien

Subdirector General de Fiscalización
AFIP

Juan Pablo Barzola

Jefe División doble Imposición - AFIP

Diana Guterman

Directora de la Dirección de
Fiscalidad Internacional - AFIP

Guillermo Michel

Subdirector General Coordinación
Técnico Institucional - AFIP

Carlos Alberto Sánchez

Director General de los Recursos de
la Seguridad - AFIP

Angel Rubén Toninelli

Director General Impositiva - AFIP

BANCO DE PREVISIÓN SOCIAL

Hugo Odizzio

Director

Daniel Croza

Director Técnico Asesoría Tributaria
y Recaudación

BANCO MUNDIAL

Rajul Awasthi

Regional Coordinator, Business
Taxation - IFC, World Bank Group

Arcotia Hatsidimitris

Global Tax Team
World Bank Group – Ifc

Arturo Herrera Gutierrez

Sector Manager

Raúl Félix Junquera Varela

Especialista Senior en Finanzas
Públicas

Zafer Mustafaoglu

Lead Economist

BARBADOS

Martin Cox

Permanent Secretary
Ministry of Finance and Economic
Affairs

Sabina Walcott-Denny

Commissioner of Inland Revenue
Department of Inland Revenue

BÉLGICA

Carlos Six

General Manager of the Tax
Administration
Fps Finance

BID

Alberto Barreix

Principal Fiscal Eco.
FMM

Maria De Fátima Cartaxo

Especialista Sênior em Gestão
Fiscal e Municipal

BOLIVIA

Marco Aguirre

Gerente Graco La Paz
Servicio de Impuestos Nacionales

Rubén Benavides Soliz

Supervisor De Fiscalización Externa
Servicio De Impuestos Nacionales

Juana Patricia Jiménez Soto

Staff I, Investigación Tributaria
Servicio De Impuestos Nacionales

BRASIL

Flávio Antônio Araújo

Coordenador-Geral de Relações
Internacionais
Secretaria da Receita Federal do
Brasil

Carlos Alberto Barreto

Secretário
Secretaria da Receita Federal do
Brasil

Michiaki Hashimura

Adido Tributário e Aduaneiro em
Buenos Aires
Secretaria da Receita Federal do
Brasil

João Marcelo Medeiros

Auditor-Fiscal
Secretaria da Receita Federal do
Brasil

BRITISH VIRGIN ISLANDS

Orris Thomas

Deputy Commissioner
Inland Revenue Department

CANADÁ

Brian McCauley

Assistant Commissioner
Canada Revenue Agency

Bruce Snider

Manager International Relations
Office
Canada Revenue Agency

CARF

Otacilio Dantas Cartaxo

Presidente

CEATS

Eduardo Aseff

Tesorero

Sergio Beccari
Vicepresidente

Marcelo Casaretto
Comisión Directiva

Daniel Chillo
Comisión Directiva

Juan Francisco Dogliani
Pro Tesorero

Agustín Domingo
Contador

Alejandro Donati
Comisión Directiva

Diego Dorigato
Comisión Directiva

Marcelo Giampaoli
Comisión Fiscalizadora CEATS

Claudio Gil
Secretario Comisión Directiva

Juan Jose Miletta
Pro Secretario Ceats

CEPAL

Ricardo Martner
Coordinador Asuntos Fiscales,
División Desarrollo

CHILE

Julio Pereira
Director
Servicio de Impuestos Internos

Alejandro Burr
Subdirector de Fiscalización
Servicio de Impuestos Internos

CHINA-TAIBEI

Lien-ying Wu
Director
Taxation Administration, Ministry of
Finance

CIAT

Marcio Verdi
Secretario Ejecutivo

Socorro Velazquez
Director de Planificación y
Desarrollo Institucional

Miguel Pecho
Director de Estudios e
Investigaciones Tributarias

Francisco Beiner
Director de Operaciones y Gestión
Institucional

Isaac Gonzalo Arias Esteban
Director de Cooperación y
Tributación Internacional

Raúl Zambrano Valencia
Director de Asistencia Técnica

María Raquel Ayala Doval
Directora de Capacitación y
Formación del Talento

Xiomara Olivares de Tejada
Gerente de Finanzas

Mónica Alonso
Coordinadora Cooperación
Internacional

María Bell
Coordinadora de Eventos
Institucionales

COGEF

Carlos Alberto Agostini
Asesor Técnico
COGEF/Sefazrs

COSTA RICA

Maribel Zuñiga Cambronero
Directora de Relaciones Tributarias
Interinstitucional
Dirección General de Tributación

Lista de Participantes

Jenny Patricia Jiménez Vargas
Directora Tributación Internacional y
Técnica Tributaria

Carlos Vargas Duran
Director General de Tributación
Dirección General de Tributación

CREDAF

Gilles Berteau
General Secretary

CUBA

Yolanda Álvarez
Jefa - ONAT

ECUADOR

Carlos Marx Carrasco Vicuña
Director General - SRI

Wilson Manolo Rodas Beltrán
Director Nacional Jurídico - SRI

EL SALVADOR

Luis Fernando Díaz
Director de Fiscalización
Dirección General de Impuestos
Internos

Ramón Perez
Subdirector General
Dirección General de Impuestos
Internos

ENCAT

Luiz Gonzaga Campos De Souza
Coordinador Nacional Adjunto de
Projetos - ESAF

Nerylson Lima
Diretor-Geral Adjunto
Escola de Administração Fazendária
– ESAF

ESPAÑA

Ignacio Corral Guadaño
Coordinador General de Formación
Tributaria
Instituto de Estudios Fiscales
España

Luis Cremades
Jefe de la Misión Española - AEAT

Manuel José Díaz Corral
Director de la Escuela de la
Hacienda Pública
Ministerio de Hacienda y
Administraciones Públicas

Francisco M. De Morales Anciola
Jefe de Gabinete de la Directora
General - AEAT

**Enrique Sánchez-Blanco
Codorniu**
Jefe Unidad de Relaciones
Internacionales - AEAT

Beatriz Viana Miguel
Directora General - AEAT

FEBRAFITE

Roberto Kupski
Presidente
FEBRAFITE - Federação Brasileira
de Associações de Fiscais

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL

Katherine Baer
Division Chief of Revenue
Administration

Patricio Castro
Economista Principal

Enrique Rojas
Technical Assistance Advisor

FRANCIA

Isabelle Gaetan

Jefe Misión Francesa - CIAT

Sylvie Perroudon-ragot

Deputy Head of the International
Cooperation Dep.
Public Finances General Directorate

Lionel Testevuide

Deputy Head of the Large Taxpayers
Directorate Public Finances General
Directorate

GIZ

Hans Fuchs

Asesor Principal

Susanne Thiel

Asesora Técnica
GIZ, El Salvador

Roland Von Frankenhurst

Head of Sector Project ITC
Deutsche Gesellschaft Für
Internationale Zusammenarbeit - (GIZ)

Jörg Wisner

Senior Project Manager

GUATEMALA

José Daniel Acevedo Vivar

Intendente de Fiscalización Interino
Superintendencia de Administración
Tributaria

Henry Almengor

Director
Superintendencia de Administración
Tributaria

Adriana Estévez

Directora
Superintendencia de Administración
Tributaria

Santiago Urbizo

Administrador de Proyectos
Superintendencia de Administración
Tributaria

GUYANA

Khurshid Sattaur

Commissioner – General
Guyana Revenue Authority

HAITI

Ronald Decembre

Secrétaire d'Etat
Ministere de L'Economie et des
Finances

Clarck Neptune

Director Generale
Direction Generale des Impots

IBFD

Carlos Gutiérrez

Principal Research Associate

IEFPA

Raúl Eduardo Roa

Presidente

IFC

Ana Cebreiro

Regional Programme Manager

INDIA

Promila Bhardwaj

Director General
Dept of Income Tax

Amarendra Khatua

Ambassador
Embassy of India

Sudha Sharma

Member/ Special Secretary to
Government of India
Central Board of Direct Taxes,
Ministry of Finance

INVITADOS

Isabel Chiri

Consultora

Dunia Cordero

Asesor - SENA

Leonardo Belen

Consultor - CIAT

Javier Cordero Ordoñez

Representante Ecuador - CIAT

Ceferino Costa

Consultor Internacional

Ricardo Escobar

Partner - Ernst & Young

George Guttman

Director - GAO

S. N. V. Ramana Rao

First Secretary
Embassy of India

Carlos Alberto Rubinstein

Subdirector General de Cobranzas
Administración Gubernamental de
Ingresos Públicos

Antonio Seco

Consultor
Min. das Finanças/DOTI

Heleno Torres

Prof. Dr.
USP – Universidade de São Paulo

Carlos Walter

Administrador Gubernamental de
Ingresos Públicos

INVITADO ESPECIAL

Carlos Maria Folco

Juez Federal
Ejecuciones Fiscales Tributarias

INWENT

Reinhold Basse

Consultor Coop. Internacional

ITALIA

Fabio Contini

Agregado en la Embajada de Italia
Guardia Di Finanza

Stefano Gesuelli

Jefe de la Misión Italiana - CIAT

Rosario Massino

Jefe de la Oficina de Cooperación
Internacional - Guardia di Finanza

KENIA

Caroline Wambui Mbiriri

Senior Revenue Officer
Kenya Revenue Authority

John Njiraini

Commissioner General
Kenya Revenue Authority

James M. Ojee

Senior Assistant Commissioner
Kenya Revenue Authority

KOREA

Kim Jaiwoung

Assistant Commissioner for
Information System
National Tax Service

LATINDAD

Luis Alejandro Moreno Montoya

Coordinador
Red de Justicia Fiscal América
Latina y el Caribe

MÉXICO

Adrián Guarneros
 Administrador General de Planeación
 Servicio de Administración Tributaria

Teresa De Jesús M. Mora Icaza
 Asesora Asuntos Internacionales
 Servicio de Administración Tributaria

Aristóteles Núñez Sánchez
 Jefe del SAT
 Servicio de Administración Tributaria

NICARAGUA

Martin Rivas
 Director General de Ingresos
 Dirección General de Ingresos

OCDE

Donal Godfrey
 Deputy Head

Grace Perez-Navarro
 Sub-Directora

OMA

Sergio Mujica
 Dsg - WCO

OTA

Ralph Harris
 Advisor
 U.S. Treasury, OTA

PAISES BAJOS

Angel Bermudez
 Director
 Tax Office Dutch Caribbean

Marian Bette
 Senior Policy Officer
 Ministry of Finance

PANAMÁ

Luis Cucalón
 Director General de Ingresos
 Ministerio de Economía y Finanzas

PARAGUAY

Javier Contreras Saguier
 Viceministro
 Ministerio de Hacienda -
 Subsecretaría de Estado de
 Tributación

Carlos Fabián Domínguez Azuaga
 Coordinador
 Subsecretaría de Estado de
 Tributación del Ministerio de
 Hacienda

Daniel José Giménez Bareiro
 Jefe Departamento Técnico Jurídico
 Subsecretaría de Estado de
 Tributación

Víctor M. Gómez De La Fuente R.
 Director General
 Subsecretaría de Estado de
 Tributación

PERÚ

Tania Quispe
 Superintendente - SUNAT

Victor Martín Ramos Chávez
 Intendente Nacional - SUNAT

Enrique Vejarano
 Superintendente Nacional Adjunto
 de Tributos Internos - SUNAT

PORTUGAL

Jose Antonio Azevedo Pereira
 Diretor-General
 Autoridade Tributaria e Aduaneira

Maria Angelina Silva
 Subdiretora-General
 Autoridade Tributária e Aduaneira

REPÚBLICA DOMINICANA

Esther Hernández Medina
Subdirectora General - DGII

REPÚBLICA POPULAR DE CHINA

Wenqin Wang
Deputy Director
Internacional Taxation Department,
State Administration of Taxation

SINT MAARTEN

Maria Bass
Head of the Inspectorate Department
of the Tax Administration
Ministry of Finance

Xavier Blackman
Policy Advisor
Ministry of Finance

ST. KITTS

Edward Gift
Comptroller
Inland Revenue Department

SUDÁFRICA

Lucky Molefe
Minister Counsellor
South African Revenue Service

SUECIA

Gunilla Pahlsson Bluhm
International Co-ordinator
Swedish Tax Agency

Anders Stridh
Compliance Strategist
Swedish Tax Agency

SUIZA

Carlos Orjales
Programme Manager
Swiss State Secretariat for
Economic Affairs (SECO)

SURINAME

Stella Chrispul
Junior Assistant Fiscal Affairs
Ministry of Finance

Cornelis Van Dijk
Director of Taxes & Customs
Ministry of Finance

TAILANDIA

Nirandara Prachuabmoh
Deputy Director, Bureau of Tax
Policy and Planning
The Revenue Department

Phensuk Sangasubana
Head of International Tax Division,
Bureau of Tax
The Revenue Department

TANZANIA

Neema Mrema
Commissioner
Tanzania Revenue Authority

TRINIDAD & TOBAGO

Helena Ferreira
Commissioner
Inland Revenue Division

Mary Allison Raphael
Chairman
Inland Revenue Division

UNIVERSIDAD EXTERNADO

Julio Roberto Piza
Director
Universidad Externado de Colombia

URUGUAY

Pablo Ferreri
Director General de Rentas
Dirección General Impositiva - DGI

Natalia Acosta
Encargada Sección Contencioso
Sancionatorio - DGI

Juan Andrés Acosta
Asesor - DGI

Sol Agostino Giráldez
Asesora Letrada - DGI

Ana Laura Calleja
Asesor - DGI

Marcia Grostein
Encargada de Departamento
Fiscalidad Internacional - DGI

Mara Valentina Gzech Beghlohdh
Asesor 4 - DGI

Ana Klappenbach
Asesor - DGI

Andrea Laura Riccardi Sacchi
Integrante Asesoría Tributaria - DGI

María José Santos
Asesor - DGI

Fernando Serra
Director Asesoría Tributaria
Ministerio de Economía y Finanzas

USAID

Douglas Pulse
Economic Growth Advisor

Todo el material y contenido de esta publicación fue preparado, levantado e impreso en el Centro de Publicaciones de la Secretaría Ejecutiva del CIAT, apartado postal 0834-02129, Panamá, República de Panamá.

Esta publicación consta de 50 ejemplares.