

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT
Direcção Geral de Impostos de Portugal



Ciat

L i s b o a 2 0 0 3



P o r t u g a l

ASPECTOS CLAVES EN LAS ACCIONES DE CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS



MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS



Lisboa, Portugal

septiembre 29 al 2 de octubre de 2003

**PALABRAS DE BIENVENIDA, RUBÉN AGUIRRE PANGBURN,
PRESIDENTE DEL CONSEJO DIRECTIVO DEL CIAT**

**MENSAJE DEL DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS DE PORTUGAL
ARMINDO DE JESUS DE SOUSA RIBEIRO**

**DISCURSO DEL SECRETARIO EJECUTIVO DEL CIAT
JORGE COSULICH AYALA**

**DISCURSO DE INAUGURACIÓN POR SU EXCELENCIA
VASCO JORGE VALDEZ FERREIRA MATIAS,
SECRETARIO DE ESTADO DE ASUNTOS FISCALES DE PORTUGAL**

Ponencia

**TEMA 1 LOS INSTRUMENTOS DE APOYO A LA FISCALIZACIÓN, Carlos
Lamoca Pérez, Director Departamento Inspección Financiera y Tributaria,
Agencia Estatal de Administración Tributaria, (España)**

Casos prácticos

**TEMA 1.1 FORMAS DE DETECCIÓN DE LA REASIGNACIÓN DE UTILIDADES
ENTRE EMPRESAS VINCULADAS, Marcelo Pablo Costa, Subdirector
General de Fiscalización, Administración Federal de Ingresos Públicos –
AFIP, (Argentina)**

**TEMA 1.1 FORMAS DE DETECCIÓN DE LA REASIGNACIÓN DE UTILIDADES
ENTRE EMPRESAS VINCULADAS, Enrique Javier Rojas Hidalgo, Jefe
del Departamento de Fiscalización Selectiva e Internacional, Subdirección
de Fiscalización, Servicio de Impuestos Internos, (Chile)**

**TEMA 1.2 EL ANÁLISIS DE RIESGO PARA LA FISCALIZACIÓN, Neil Barclay
Director General de Cumplimiento y Administración de Negocios, Agencia
de Aduanas e Ingresos, (Canadá)**

**TEMA 1.2 EL ANÁLISIS DE RIESGO PARA LA FISCALIZACIÓN, Joao Paulo
Morais Canedo, Director de Servicios de Prevención e Inspección,
Dirección General de Impuestos, (Portugal)**

**TEMA 1.3 LAS UNIDADES DE ANÁLISIS ECONÓMICO/FISCAL, Márcio F. Verdi,
Coordinador General de Política Tributaria, Secretaría de Ingresos
Federales, (Brasil)**

**TEMA 1.3 LAS UNIDADES DE ANALISIS ECONOMICO/FISCAL, Juan Toro,
Director General, Servicio de Impuestos Internos, (Chile)**

Ponencia

TEMA 2 **EL CONTROL DE LAS OPERACIONES INTERNACIONALES, María Cecilia Ventura**, Jefa del Departamento de Operaciones Internacionales, Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP, (Argentina)

Casos prácticos:

TEMA 2.1 **LA EXPERIENCIA DE LA CREACIÓN Y GERENCIA DE LA DELEGACIÓN ESPECIAL DE ASUNTOS INTERNACIONALES, Mauricio Prado de Almeida**, Superintendente Regional de Ingresos Federales, de la 8ª Región Fiscal, São Paulo, Secretaría de Ingresos Federales, (Brasil)

TEMA 2.1 **ESTRUCTURA, ESTRATEGIAS Y ADMINISTRACION OPERATIVA DE UNIDADES TRIBUTARIAS INTERNACIONALES, Jens Karreman**, Asesor Fiscal, Oficina de Grandes Empresas, Ministerio de Finanzas, (Países Bajos)

TEMA 2.2 **EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA, Maite Gabet**, Directora Adjunta, División de Control Fiscal Internacional – DVNI, Dirección General de Impuestos, (Francia)

TEMA 2.2 **EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA, Gabriel Oliver**, Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (México)

TEMA 2.3 **EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS, Claudino Pita**, Director de Planificación Estratégica y Estudios, Secretaría Ejecutiva - CIAT

TEMA 2.3 **EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS, Gabriel Oliver**, Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, (México)

Ponencia

TEMA 3 **EL CONTROL Y COMBATE A LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS, NOCIVAS, Luís Manuel Teles de Menezes Leitao**, Profesor de la Universidad Clásica de Lisboa, (Portugal)

Casos prácticos

TEMA 3.1 **PARAÍSOS FISCALES: FORMAS DE UTILIZACIÓN Y MEDIDAS DE COMBATE A LA EVASIÓN FISCAL, Maria Teresa Barbot Veiga de Faria**, Investigadora-Economista, Centro de Estudios Fiscales, Dirección General de Impuestos, (Portugal)

TEMA 3.1 **MEDIOS PARA ELUDIR EL IMPUESTO A TRAVÉS DE TRANSACCIONES EXTRATERRITORIALES, Elvin Hedgpeth**, Director Adjunto, Programas Internacionales, Servicio de Rentas Internas-IRS, (Estados Unidos de América)

- TEMA 3.2 **MECANISMOS Y FORMAS DE CONTROL DEL LAVADO DE DINERO,**
Ray Jones, Director General, Dirección de Investigación, Agencia de
Aduanas e Ingresos de, (Canadá)
- TEMA 3.2 **MECANISMOS Y FORMAS DE CONTROL DEL LAVADO DE DINERO,**
Alessio Nardi, Departamento de Política Fiscal, Guardia de Finanzas,
(Italia)
- TEMA 3.3 **LA OPTIMIZACIÓN FISCAL A NIVEL INTERNACIONAL: LA**
PLANIFICACIÓN FISCAL, **Jean-Pierre Laval**, Jefe de la División de
Fiscalización, Nacional e Internacional, Dirección General de Impuestos,
(Francia)
- Tema 3.3 **PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL: FORMAS Y**
MEDIDAS PARA CONTRARRESTARLA, **Víctor Uckmar**, Profesor,
Università Bocconi (Certi)-Milano, (Italia)

RELATORÍA GENERAL

Deborah Nolan, Comisionada, División de Empresas Grandes y Medianas,
Servicio de Impuestos Internos, (Estados Unidos de América)

PROGRAMA TECNICO

LISTA DE PARTICIPANTES

Palabras de bienvenida
Rubén Aguirre Pangburn,
Presidente del Consejo Directivo del CIAT

Señoras y Señores:



Como Presidente del Consejo Directivo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, es un honor darles la más cordial bienvenida a la Conferencia Técnica 2003, que en esta ocasión, se celebra en Lisboa, Portugal, ejemplo de urbanismo enmarcado de gran esplendor natural.

A lo largo de 37 años de encuentros internacionales, se han fortalecido los lazos que nos unen en el esfuerzo de recaudar con eficiencia, promover el cumplimiento voluntario, desalentar la evasión y la elusión fiscal, combatir la corrupción; así como incorporar, con creciente celeridad, tecnologías avanzadas e innovadoras prácticas, como detonadores de transformación de la

Administración Tributaria en su conjunto.

Hoy en día, la presencia de las autoridades tributarias en la sociedad, la visualizamos en dos vertientes: la que asiste y apoya para facilitar el cumplimiento espontáneo, y la que detecta y sanciona la vulneración a las normas fiscales.

El tema central de la actual Conferencia Técnica, “**Aspectos Claves en las Acciones de Control de las Administraciones Tributarias**” tiene como propósito fortalecer los esquemas de operación de las Administraciones Tributarias, al efecto de que la presencia fiscalizadora impacte en forma positiva la percepción de eficiencia y respeto que deseamos consolidar.

En este sentido, los temas generales que se abordarán serán:

- **Los instrumentos de apoyo a la fiscalización.**
- **El control de las operaciones internacionales.**
- **El control y combate a las prácticas tributarias nocivas.**

En este primer día, corresponde a la representación de España el tema “**Los instrumentos de apoyo a la fiscalización**”, una de las más complejas funciones que requieren de un soporte sistematizado de procesamiento, cruce y análisis de

información, aunado a una especialización y actualización por parte de los cuadros directivos y operativos de las Administraciones Tributarias.

Como parte de este gran tema, los representantes de Argentina y Chile, expondrán las **“Formas de detección de la reasignación de utilidades entre empresas vinculadas”**, que incluye los mecanismos para transferir beneficios en forma oculta, con el fin de evadir parcial o totalmente el pago de contribuciones.

“El análisis de riesgo para la fiscalización” que expondrán los representantes de Portugal y Canadá, es de sumo interés para estudiar los factores y criterios que determinan las categorías de los contribuyentes con tendencia a evadir y para establecer grados de riesgo que orienten los actos de comprobación.

En cada país, la evolución de la economía es distinta, ya que la actividad de los sectores o el tipo de región, entre otros, marcan un comportamiento diferente en los contribuyentes, que las Administraciones Tributarias deben atender disponiendo, en forma proporcional, sus recursos y estructura, a fin de planear estrategias de direccionamiento preciso de los actos de fiscalización.

El tópico que se desarrollará en este sentido es el de **“Las unidades de análisis económico-fiscal”**, que estará a cargo de los representantes de Chile y Brasil.

El día de mañana, el representante de Argentina nos hablará sobre **“El control de las operaciones internacionales”** cuestión de gran actualidad ante la apertura comercial de las economías internacionales, que para las Administraciones Tributarias representa un desafío constante el cual requiere de una cooperación internacional que permita un control de aquellas operaciones de empresas transnacionales que propicien o busquen el aprovechamiento de ventajas tributarias indebidas.

Dentro del marco del control de las operaciones internacionales, será de gran importancia conocer casos exitosos; para ello los representantes de los Países Bajos y Brasil, en un ejercicio de mejores prácticas, expondrán el tema **“Estructura, estrategias y gerencia operacional de las unidades de tributación internacional”**, refiriéndose a las áreas creadas de manera intencional para practicar auditorías de orden internacional con personal especializado, basadas en una organización de inteligencia estratégica destinada a identificar y controlar el *“modus operandi”* de este tipo de organizaciones.

El tema anterior se completa con el denominado **“El control de los precios de transferencia”**, uno de los retos más interesantes para las administraciones tributarias e igualmente importante para los países exportadores de capital, como particularmente para quienes recibimos la inversión.

Los precios de transferencia son los precios que deben establecer las sociedades multinacionales en las operaciones entre sus empresas y están obligadas a

determinar dichos precios siguiendo los métodos aceptados por los países que han incorporado a su legislación las directrices de la OCDE en esta materia

Para las Administraciones Tributarias aquí presentes, la exposición de Francia y México, será motivo de reflexión y análisis respecto a la estrecha relación entre la valoración aduanera y el control de los precios de transferencia.

Por la tarde del segundo día, continuará la representación de México y de especialistas del CIAT con el tema “**Intercambio de informaciones tributarias**”, que justifica su importancia debido al desarrollo del comercio mundial, lo que constituye para las Administraciones Tributarias una urgente cooperación internacional para el intercambio de informaciones, auditorías coordinadas, acciones de cobranza, entre otras, para hacer frente a los movimientos de intereses, dividendos, regalías y demás transacciones que las empresas multinacionales tienen que realizar

El tercer día se destinará para el tema “**El control y combate a las prácticas tributarias nocivas**” a cargo de nuestros anfitriones, quienes expondrán los procedimientos que han venido desarrollando para controlar la evasión tributaria, resultado de la utilización de centros “offshore” y de los refugios fiscales en general.

El tema “**Definición y utilización de paraísos fiscales y medidas de combate**”, será expuesto por los representantes de Estados Unidos y Portugal, para conocer experiencias concretas de países que han avanzado en la identificación del problema, soluciones sobre las maniobras y prácticas nocivas, así como las disposiciones y estrategias que han instrumentado para combatirlas.

Tradicionalmente se ha estimado que hay contradicción de intereses entre la Administración tributaria y la llamada de “lavado de dinero”, pues se parte del principio de que el dinero sucio se lava pagando impuestos; sin embargo, en la práctica, con mucha frecuencia el “dinero sucio” tampoco paga impuestos.

El tema “**Mecanismos y formas de control del lavado de dinero**”, será expuesto por los representantes de Italia y Canadá.

Para concluir el tema “Control y combate a las prácticas tributarias nocivas”, los representantes de Francia e Italia tratarán el punto de “**La planificación tributaria a nivel internacional (Sociedades de domicilio, treaty shopping, thin capitalization, etc.)**” referente a las prácticas adoptadas diseñadas para eludir o evadir el pago de impuestos.

El desarrollo de la agenda será de gran interés y motivo de provechosas conferencias, todas ellas a favor de canalizar nuestros esfuerzos para consolidar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Sean todos ustedes bienvenidos.

Rubén Aguirre Pangburn
Presidente del Consejo Directivo del CIAT

MENSAJE DEL DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS DE PORTUGAL ARMINDO DE JESUS DE SOUSA RIBEIRO

Es con enorme satisfacción que en nombre de la Dirección General de Impuestos y en el mío propio, doy la bienvenida a todos los delegados e invitados a la Conferencia del CIAT del 2003, a realizarse en Portugal.

Es motivo de gran orgullo para la DGCI, acoger un evento de esta envergadura, dada la importancia que atribuimos a cada uno de los participantes que nos honran con su visita, así como por las elevadas normas adquiridas a nivel mundial por esta Organización.

Conforme a la solicitud formulada en el abordaje de asuntos en años anteriores, se decidió en el 2003 profundizar sobre el tema: *“Aspectos fundamentales en las acciones de control de las Administraciones Tributarias”*.

Se trata de una materia de gran actualidad, que suscita la atención de los medios de opinión pública en general y de muchos especialistas.

Siendo cierto que la justicia y equidad tributarias sólo se consiguen si los diferentes actores tributarios cumplen con las leyes y reglamentos, la verificación de esta realidad, debe por lo tanto, ser confirmada mediante la aplicación de los controles adecuados.

Ya que es imposible inspeccionar integralmente los comportamientos de millones de contribuyentes, la Administración Tributaria debe decidir a cada momento, cómo operar para garantizar un nivel de control adecuado.

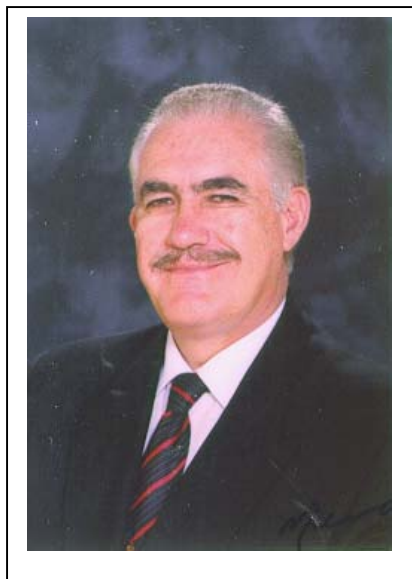
Y es sobre esta temática que vamos a reflexionar conjuntamente, con miras a comparar nuestros métodos de trabajo, instrumentos y tecnologías que están siendo utilizadas, al igual que los sistemas de información y de intercambio de información que expandan la lucha contra el fraude y la evasión fiscal.

Nuestra reflexión organizada y participativa permitirá una relación colectiva que contribuirá a continuar fortaleciendo los lazos de comprensión y amistad que unen a los delegados del CIAT.

Consciente de que de nuestros trabajos resultará un desempeño mejorado de nuestras responsabilidades en el servicio público, reafirmo cuán grato me es contar con vuestra presencia y formulo votos para que disfruten de una excelente estadía en Portugal.

DISCURSO DEL SECRETARIO EJECUTIVO DEL CIAT JORGE COSULICH AYALA

Señoras y señores:



Quisiera en nombre de la Secretaría Ejecutiva del CIAT darles la más cálida y cordial bienvenida a todas las delegaciones participantes a esta Conferencia Técnica y expresarle nuestro profundo aprecio al señor Armando Jesús de Sousa Ribeiro, y sus dilectos colaboradores, por auspiciar y organizar la Conferencia del CIAT en esta bella, histórica y señorial ciudad de Lisboa, que sin lugar a dudas, estará enmarcada y caracterizada por la calidad y excelencia en lo técnico y social como lo fue nuestra magnífica y siempre recordada Conferencia en la Ciudad de Oporto en 1999, ofreciéndonos un marco y una atmósfera ideal para el reencuentro, una vez más, de la familia del CIAT en el continente europeo.

Ya es común hacer mención al entorno muy complejo y velozmente cambiante que enfrentan las administraciones tributarias, y como lógica consecuencia, la imperiosa necesidad de éstas de responder mediante un cambio radical en las estrategias y los métodos de gestión utilizados para aplicar el sistema tributario con generalidad, eficiencia y eficacia buscando la plena aceptación social y el cumplimiento voluntario de los impuestos por la sociedad.

La Conferencia que hoy nos reúne lleva como título “Aspectos Claves en las Acciones de Control de las Administraciones Tributarias”. En Conferencias anteriores tuvimos ocasión de analizar en profundidad la faceta de la Administración Tributaria (A.A.T.T.), desde la perspectiva de facilitación a los contribuyentes de sus obligaciones fiscales. En efecto, se percibe en los últimos años un radical cambio en la concepción de la Administración Tributaria; una administración que se presenta como prestadora de servicios a los contribuyentes. Este positivo cambio de imagen no debe hacernos olvidar el papel fundamental que juega el control en nuestro ámbito, como elemento inherente a nuestra misión de recaudar los ingresos que necesita el erario público para el sostenimiento de los gastos del Estado. En efecto, siendo la estrategia principal de las AATT el fomentar el cumplimiento voluntario o inducido de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, ésta se desdobra en dos claras líneas de actuación: facilitar al contribuyente sus obligaciones fiscales minimizando la presión fiscal indirecta y abordar de forma decidida la lucha contra el fraude fiscal.

Para el ejercicio de su función de control la A.A.T.T. cuenta con el apoyo de las tecnologías de la información y de la comunicación, cuyo amplio desarrollo, tiene un impacto cada vez mayor en los procesos, técnicas y métodos de trabajos de nuestras

organizaciones. Ya nos son familiares las técnicas de control basadas en cruces, en controles multi-variables, los almacenes de datos, y en los últimos tiempos las pruebas con redes neuronales. Nuestras organizaciones van avanzando en técnicas de control que buscan patrones de fraude a través del análisis de riesgo, toda vez que el fraude está adoptando cada vez formas más sofisticadas, sin duda producto de la internacionalización económica y en general de la globalización.

Pero estos desarrollos no deben hacernos olvidar que su establecimiento debe ir sincronizado y acompasado con el grado de madurez de una organización, y apoyarse en unos procesos básicos tributarios bien sustentados y en un sistema de información completo, fiable e integrado.

Se hace especial hincapié en el control desde una perspectiva internacional y con ello respondemos a las inquietudes de nuestros países miembros, ante este nuevo escenario de generalización de las inversiones transnacionales y presencia de la empresa multinacional como elemento subjetivo de las relaciones económicas, la cual presenta importantes dificultades en lo que se refiere a su control.

Surge una problemática fiscal específica en este contexto de economía abierta, que podemos resumir en tres puntos:

- Deslocalización de bases imponibles y actividades por motivos fiscales.
- Competencia fiscal perjudicial.
- Doble imposición.

Son varias las respuestas a estos fenómenos, pero todas pasan por el establecimiento de acuerdos entre las AATT nacionales, a través de la asistencia mutua, de los convenios de doble imposición, o de los acuerdos de intercambio de información, en definitiva por una mayor cooperación internacional.

En este punto vemos que la OCDE en sus trabajos sobre competencia fiscal perjudicial pone actualmente el acento en el intercambio de información, en la cooperación internacional entre los países, sin que se pueda plantear que tengan visos de éxito medidas puramente unilaterales.

También son suficientemente conocidos los importantes trabajos sobre competencia fiscal perjudicial de la OCDE y de la Unión Europea: foro sobre Competencia Fiscal Perjudicial y Código de Conducta sobre Fiscalidad de las Empresas de la Unión Europea respectivamente.

Por su parte, la respuesta del CIAT a estos desafíos está orientada en tres vertientes estratégicas; en primer lugar, el desarrollo de modelos de referencia. En efecto, el CIAT impulsa y desarrolla investigaciones y bases de datos sobre los sistemas y administraciones tributarias y otros temas de interés de los países miembros a través de la conformación de grupos de trabajo integrados por varios países miembros y coordinados por la Secretaría Ejecutiva. Entre los grupos de trabajo orientados

específicamente al Control del Cumplimiento Tributario cabe destacar: el Grupo de Tributación Internacional, auspiciado por Italia, para la elaboración del Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información del CIAT, el Grupo de Trabajo sobre Fiscalización auspiciado por Holanda y cuyos resultados tendremos el privilegio de presentar en esta reunión; el Grupo de Trabajo sobre el Control del Planeamiento Fiscal Internacional auspiciado por Argentina, el Grupo del Código Tributario del CIAT, auspiciado por la AEAT de España para la actualización del Modelo de Código Tributario del CIAT, el Grupo sobre Estructura Organizacional y Gerencia de la Administración Tributaria, auspiciado por los Países Bajos, para la actualización del Manual del CIAT sobre esos temas, y el Grupo sobre el Código de Conducta y Buenas Prácticas auspiciado por Canadá.

En segundo lugar, no podemos dejar de destacar los importantes desafíos que este escenario supone para nuestras organizaciones y que debemos encarar con un impulso decidido hacia la formación y capacitación de nuestros funcionarios.

El CIAT desde hace ya años, y como parte fundamental de su planificación estratégica, desarrolla proyectos de capacitación para los funcionarios de las AATT de América Latina. Muchos de ellos son proyectos en los que participa la A.A.T.T. española, a través de la Agencia Tributaria y el Instituto de Estudios Fiscales con el financiamiento del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y del Banco Mundial (BM).

Se destacan los siguientes proyectos:

- El proyecto de fortalecimiento de centros de capacitación, que acaba de finalizar muy exitosamente y contó con la participación de la Agencia Tributaria de España, el Instituto de Estudios Fiscales, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de México, el CIAT y el BID.
- El proyecto de capacitación en áreas específicas de la administración tributaria, en el que participan la Agencia Tributaria de España, el Instituto de Estudios Fiscales, el BID, el CIAT y la Agencia Española de Cooperación Internacional.
- El proyecto de master en la AATT con España. La existencia de una Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública supone, sin duda, un salto cualitativo importante que se apoya en todos los esfuerzos desarrollados hasta ahora, dándoles mayor coherencia y sostenibilidad. Las administraciones van a disponer de un instrumento para capacitar a sus funcionarios, conformando un cuerpo de profesionales y técnicos tributarios cualificados para afrontar los procesos de modernización y puesta al día a los que deben enfrentarse permanentemente.
- La replicación del master a través de convenios con AATT y con universidades y otras instituciones.

Los objetivos actuales son llevar a buen término la primera edición del master y consolidarlo como una opción educativa de prestigio a disposición de las AATT de Iberoamérica.

Pero cabe pensar en las posibilidades que nos brinda el futuro: la celebración de Convenios con AATT, Institutos de Capacitación, con universidades y, en general, con otras instituciones educativas a fin de replicar y difundir estas materias en los países del área. Hay que tener en cuenta que el master tiene una capacidad limitada de alumnos en cada convocatoria, y además tiene que ser así si se quieren alcanzar altas cotas de calidad. Pero se han de habilitar fórmulas para que este producto pueda ser difundido, con los lógicos ajustes, a un número mayor de destinatarios, aprovechando las facilidades que nos proporciona la teleformación.

Como continuación de estos proyectos, el CIAT está preparando un ambicioso proyecto dirigido a desarrollar a través de una metodología de educación a distancia, y para las AATT de América Latina, módulos básicos de tributación, de administración tributaria y de fiscalidad internacional.

Los módulos básico y avanzado de política y técnica tributaria, derecho tributario, administración tributaria y tributación internacional, constituyen un aporte invaluable en la construcción de pilares sólidos y armonizados en nuestras organizaciones. Su aplicación en el futuro cercano a través de los centros de capacitación de cada una de las administraciones presentes, será un elemento importante en la integración e interacción de las mismas y experiencia sin precedente en el diseño y ejecución de herramientas de capacitación con ámbitos de aplicación y utilización regional.

Y finalmente, como tercera vertiente, es la Cooperación Internacional, en este marco el CIAT se siente profundamente comprometido con la creación de CIOTA. El Comité de Organizaciones Internacionales de Administración Tributaria (CIOTA) es una Asociación de organizaciones tributarias regionales e internacionales que fue creada para proveer un foro para la cooperación, coordinación de intercambio de experiencias, conocimientos, información, actividades y mejores prácticas en materia tributaria entre las organizaciones miembros.

En definitiva, el actual contexto nos induce a propugnar una actitud proactiva de las AATT, de tal manera que se anticipen a los cambios en el entorno y a las demandas de una sociedad que cada vez nos exige una actuación de mayor calidad y con vocación de servicio público, sin que se descuide el objetivo prioritario de recaudar los ingresos que necesita el erario público.

A todos, mi deseo más ferviente de que tengan una feliz y provechosa estadía en Portugal y en especial, que el enriquecimiento profesional y el estrechamiento de lazos de amistad que motivan estos encuentros del CIAT, se concreten plenamente en beneficio no apenas personal, sino principalmente de las instituciones que representamos.

**DISCURSO DE INAUGURACIÓN POR SU EXCELENCIA
VASCO JORGE VALDEZ FERREIRA MATIAS,
SECRETARIO DE ESTADO DE ASUNTOS FISCALES DE PORTUGAL**

Señor Gobernador Civil de Lisboa
Señor Director General de Impuestos
Señor Presidente del Consejo Directivo del CIAT
Señor Secretario Ejecutivo y Miembros del Consejo Directivo
Señoras y Señores

Me cabe la honra de en nombre del Gobierno portugués y, en particular, de la Señora Manuela Dias Ferreira Leite, Ministra de Estado y de Finanzas, dar la bienvenida a tan ilustre asamblea y desear que esta Conferencia sea tan exitosa como lo han sido las anteriores, y que permita enriquecer las experiencias de los Estados miembros de esta importante organización, en el intercambio de informaciones o en el diálogo que pueda mejorar el funcionamiento de las respectivas administraciones tributarias.

Reitero mis votos de bienvenida a Portugal y espero que la organización de este encuentro sea plenamente satisfactoria. Estoy seguro de que al final de esta semana, Vuestras Excelencias saldrán de aquí más enriquecidas, no solo desde el punto de vista técnico, sino también desde el punto de vista humano, por la acogida que Portugal le haya sabido dar a este evento.

No voy a adelantar los pormenores sobre la importancia de esta Conferencia, ya que el Señor Presidente del Consejo Directivo acabó de hacer un exhaustivo análisis de los temas que se someterán a debate a lo largo de su duración.

Quería apenas señalar que esta experiencia, o este intercambio de experiencias, son extremadamente importantes por poder traer a las administraciones de los Estados miembros una mayor eficiencia en el combate a las prácticas evasivas y fraudulentas que, como se sabe, disminuyen los ingresos de los Estados y, consecuentemente, evitan o impiden una mejor afectación y distribución de los recursos públicos por los ciudadanos.

Por consecuencia, juzgo que la problemática fundamental de los principales aspectos de las acciones de control de las administraciones tributarias será naturalmente una pieza clave en el sentido de la mejoría de esas mismas administraciones tributarias.

Para finalizar, Señores miembros de la Mesa, demás oradores, invitados y participantes, quería renovar, en nombre del Gobierno portugués, los votos de una buena estadía en Portugal y el deseo de que esta Conferencia sea, como dije, altamente prolija en el sentido de enriquecer a cada uno de los Señores, no solo desde el punto de vista profesional, sino también desde el punto de vista personal, por la posibilidad de conocer mejor nuestro País.

Muchas gracias a todos, una buena estadía, buenos trabajos.

Muchas gracias.

TEMA 1 LOS INSTRUMENTOS DE APOYO A LA FISCALIZACIÓN

Carlos Lamoca Pérez

Director Departamento Inspección Financiera y Tributaria
Agencia Estatal de Administración Tributaria
(España)

SUMARIO: I. Introducción.- II. Selección de Contribuyentes. ¿Qué Contribuyentes Deben Ser Objeto de Control?.- Las tecnologías de la información aplicadas a la más eficiente selección de contribuyentes y el análisis de riesgo.- III. Herramientas de Apoyo a la Fiscalización.- El método de ayuda a la comprobación.

I. INTRODUCCIÓN

En la actualidad las Administraciones Tributarias prestan un servicio a las sociedades que se enmarca en dos áreas principales.

De una parte, la tarea tradicional de la Administración Tributaria es procurar el cobro de los impuestos que son establecidos por los órganos legitimados al efecto, de una manera externa a la Administración. Es asimismo uno de los ejercicios de potestad más antiguos y esenciales por parte de los Estados.

En cambio en época relativamente reciente la Administración Tributaria ha incluido las tareas de asistencia y servicio a los ciudadanos como nuevo cometido que, con un valor estratégico, presenta una importancia paritaria a las labores de control tributario, entendido este desde una perspectiva amplia. La razón de tal objetivo de asistencia al contribuyente tiene como postulado básico la reducción de los costes indirectos de cumplimiento fiscal a los contribuyentes que cumplen voluntariamente con sus obligaciones fiscales, tanto para premiar como para fomentar su cumplimiento espontáneo.

La filosofía de asistencia al contribuyente impregna todas las actuaciones de la Administración Tributaria, incluidas las de control. En ellas me voy a centrar en adelante.

Actualmente las Administraciones Tributarias están realizando un esfuerzo, que probablemente sea permanente, de adaptar las herramientas de fiscalización. El proceso de fiscalización, tiene, a mi modo de ver tres etapas fundamentales.

Una primera, prospectiva, en la que debe tomarse la siguiente decisión estratégica: ¿Qué contribuyentes deben ser objeto de control?

Responder a la pregunta anterior tiene consecuencias esenciales para el ejercicio del control tributario, pues supone adoptar la decisión de dónde emplear los recursos limitados de la Administración. En segundo lugar, supone también que unos contribuyentes determinados deberán soportar el ejercicio de las potestades de control, lo que genera unos costes evidentes que aconsejan que la Administración haya acertado en su elección. Por último, presenta efectos directos sobre los resultados cuantitativos, es decir presupuestarios, y cualitativos. Estos últimos atañen a la percepción social del control tributario y al fomento del cumplimiento voluntario.

Una segunda etapa de la fiscalización es la labor propiamente investigadora. Es aconsejable que los inspectores fiscales cuenten con las herramientas más potentes y con las capacidades de investigación suficientes.

El primer factor supone una revisión de los métodos tradicionales de trabajo, caminando hacia esquemas funcionales de trabajo en equipo, evitando limitaciones competenciales y territoriales obsoletas, creando unidades de investigación especializadas y finalmente, introduciendo las herramientas informáticas como apoyo esencial del trabajo de investigación.

El segundo de los factores se refiere a la capacidad investigadora desde un punto de vista legal. Es decir, que facultades ostentan los órganos de control.

Finalmente la tercera etapa de la fiscalización se refiere a la conclusión de las actuaciones de investigación, y práctica de la liquidación que sea adecuada en derecho. Ésta última etapa tiene un valor netamente jurídico. Seguidamente me referiré a las dos primeras.

No obstante conviene precisar que el control tributario ejercido por la Administración tributaria tiene relación directa con el modelo organizativo de cada Administración Tributaria. Tradicionalmente los modelos que han seguido los distintos países optaron, en un primer momento, por organizaciones en función del tipo de tributo. Posteriormente la mayoría de los gobiernos han optado por organizaciones de tipo funcional, que asigna las distintas funciones a distintos Departamentos. Así en general nos encontramos con un departamento de control y un departamento de cobro coactivo en lo que a la tarea de fiscalización se refiere.

En la actualidad el modelo funcional ha sido revisado, de modo que algunos Estados han implantado modelos basados en el tipo de contribuyente, de manera que cada uno de los departamentos ejerce un control integral (fiscalización y cobro) sobre un segmento de contribuyentes determinado.

En el caso español, la Agencia Estatal de Administración Tributaria¹ (A.E.A.T.) cuenta con un modelo funcional, que separa los departamentos de fiscalización y cobro. No obstante existen aspectos que acercan nuestro modelo al modelo de organización por tipo de contribuyente, como es el caso de las futuras unidades de

¹ www.agenciatributaria.es

control integral, que aunarán para algunos contribuyentes de especial riesgo las funciones de fiscalización y cobro.

Por otra parte, las funciones de fiscalización en la práctica también están repartidas entre dos departamentos en función del tipo de contribuyente. La mayor parte de las comprobaciones fiscales de contribuyentes con actividades empresariales o profesionales se realizan por el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, que realiza un control intensivo y exhaustivo de cada contribuyente seleccionado. Por su parte, el Departamento de Gestión Tributaria realiza la mayor parte de las comprobaciones de contribuyentes sin actividades empresariales o profesionales. Dicho control, por oposición al anterior, tiene un carácter extensivo, y trata de abarcar el mayor número de contribuyentes posible.

II. SELECCIÓN DE CONTRIBUYENTES. ¿QUÉ CONTRIBUYENTES DEBEN SER OBJETO DE CONTROL?

Las tecnologías de la información aplicadas a la más eficiente selección de contribuyentes y el análisis de riesgo.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria es plenamente consciente de la relevancia que en los actuales sistemas tributarios tiene otorgar a la información disponible un tratamiento eficiente que permita explotar las posibilidades que para el control esa información atesora.

La información en poder de la Administración, obtenida de las declaraciones presentadas del sujeto pasivo o de terceros, de la experiencia de las tareas de control de años anteriores, de las obligaciones de información automática establecidas legalmente y del uso de la capacidad de obtención de información a requerimiento de la Administración, supone el principal activo de esta primera etapa de la fiscalización.

Se trata de una de las potestades más vigorosas de la Administración, y también menos reglada dado que a partir de entonces el ejercicio de la fiscalización (segunda etapa) cuenta con las limitaciones inherentes a la propia potestad y a los derechos del contribuyente.

La materia prima del trabajo de fiscalización es la Información disponible. Un tratamiento eficaz de esa materia prima resulta, por ello la clave del éxito de cualquier Administración Tributaria.

Es conveniente fijar ciertas cuestiones propedéuticas en la materia de tratamiento automatizado de información, que guían la estrategia general de la A.E.A.T. en la materia:

- a) Una orientación estratégica hacia la tecnología de la información resulta esencial. Las inversiones a acometer y las infraestructuras técnicas que hay que construir suponen un proyecto de medio o largo plazo. Proyecto

que, además, debe ser actualizado y tener continuidad en el tiempo, y que condiciona la estrategia general de la Administración Tributaria española.

- b) Las inversiones en medios humanos y materiales destinados al tratamiento de la información rinden a una Administración Tributaria el ciento por uno de la inversión.
- c) El manejo de información no tiene por qué ser especialmente complejo o alambicado. Pero en todo caso precisa estar en constante adaptación a las nuevas situaciones, tratando en la medida de lo posible adelantarse al comportamiento del fraude fiscal, procurando cada cierto tiempo “cambiar el paso” de los sujetos defraudadores que no deben ser capaces de predecir la línea de selección seguida por la Administración.
- d) El sigilo y reserva de los procesos de manejo de información es un atributo básico de los mismos.

En este sentido, las aplicaciones computerizadas en las que se está trabajando en la Administración tributaria española son las siguientes en este momento:

- a) Puesta en práctica de un sistema de almacén o **MINERÍA DE DATOS** (DATA WAREHOUSE o DATA MINING) elaborado para selección de contribuyentes en el entorno bautizado en España como sistema **ZUJAR**.

El sistema se basa en el principio que revoluciona la operativa tradicional de la selección de contribuyentes. Las técnicas de selección conocidas y más comunes en la actualidad parten de un examen de los datos de cada contribuyente que residen en la base de datos.

El sistema ZUJAR propone lo contrario: acudir a los contribuyentes a partir de los datos (en lugar de acudir a los datos que aparecen "colgados" de cada contribuyente) es decir, se invierte el proceso de trabajo de las Bases de Datos. De esta manera el usuario "pregunta" al sistema que contribuyentes cumplen una serie de atributos.

Las ventajas que aporta son:

- Toda la información de las bases de datos al alcance del analista de selección *simultáneamente*. En el esquema tradicional el analista dispone *simultáneamente* de toda la información referida al contribuyente que analiza.
- Todo el censo de contribuyentes es incluido simultáneamente sin que sea necesario acotarlo para trabajar.
- El número de atributos que pueden manejarse a la vez es casi ilimitado.
- Grandes posibilidades de centralizar y economizar esfuerzos.

- Imposibilidad de predecir comportamientos de los órganos de inspección.

En cambio, exige un alto nivel de cualificación técnica (informática, fiscal y auditora) de los usuarios de la aplicación. La complejidad de su uso es mayor que en las herramientas tradicionales.

Asimismo el uso de herramientas que se aplican *contra* toda la base de datos con un carácter interactivo supone un gran empleo de recurso de memoria del sistema y por consiguiente no puede ser de uso masivo.

El efecto combinado de las anteriores circunstancias que puede, y probablemente debe, producirse es un incremento de la centralización de los procesos de selección de contribuyentes para inspección, creando en cada área regional servicios especializados en el manejo de la herramienta y, lo que es más importante, en trasladar el análisis funcional efectuado por inspectores expertos fiscales en ejecuciones informáticas basadas en el conocimiento de códigos y estructura de la información disponible

En la Agencia Tributaria estamos por ello contemplando la posibilidad de que, sin detrimento de las disponibilidades globales de información, los numerosísimos atributos que integran la herramienta se agrupen en categorías de atributos, más sencillos de aprehender por el usuario (por decirlo con un ejemplo, los atributos que se han reputado útiles en la selección de empresas inmobiliarias se sacan aparte para que un usuario no experto los maneje de forma simplificada).

- b) El llamado **ANÁLISIS DE RIESGO** es un concepto acuñado en el seno de la Unión Europea. Tiempo atrás algunas Administraciones Tributarias venían trabajando en la mejora de los procesos de selección de contribuyentes en base a la determinación de un coeficiente de riesgo abstracto.

En el marco comunitario, el Grupo *ad hoc* "Fraude fiscal" creado en 1999 presentó sus conclusiones al Consejo ECOFIN de junio de 2000, estableciendo como una de sus recomendaciones para reducir el fraude fiscal en el ámbito comunitario la mejora de los procesos de selección de contribuyentes a través del empleo de técnicas de análisis de riesgos.

Consiste en analizar variables objetivas que concurren en los contribuyentes, que en si mismas no constituyen indicio de incumplimiento tributario concreto, ponderándolas con un índice de riesgo. La suma de los índices concurrentes en cada contribuyente sirve para valorar el riesgo abstracto que concurre en cada uno de ellos. Se trata de una aproximación estadística y objetiva a las probabilidades reales de incumplimiento.

El sistema es especialmente útil para decidir la localización de los recursos humanos en función del riesgo que se materialice en determinados ámbitos territoriales que podrán ser así constitutivos de *Ámbitos Homogéneos de Actuación*, contribuyendo a racionalizar las actuaciones y a dar un trato equivalente a los contribuyentes cualquiera que sea el lugar en que fijen su domicilio.

España se ha sumado a estas iniciativas que constituyen el contrapunto al **análisis de riesgos concretos** llevado a cabo hasta la fecha en nuestro sistema (herramientas de cruce bivariable o multivariable). El uso que se está dando a este análisis (además del determinante de la ubicación de los recursos humanos disponibles) es el de complementar la selección ordinaria graduando las extracciones realizadas. No se descarta el inicio de actuaciones basadas en este tipo de análisis.

Las ventajas son:

- Permite discriminar el nivel de riesgo subjetivo independientemente de las irregularidades concretas apreciadas
- Utilizado independientemente sirve como complemento de contraste de los sistemas tradicionales (dado que se basa en otro tipo de atributos).

- c) Aún en fase de experimentación, se encuentra la primera **RED NEURONAL** realizada por el Grupo de trabajo de nuevas Tecnologías creado en el Departamento de Informática de la A.E.A.T. Las posibilidades que ofrece para la selección son inmensas.

En resumen trata de inducir o inferir, por medio de un análisis sistemático de numerosas variables extraídas a partir del comportamiento de contribuyentes que fueron objeto de control tributario en el pasado, cual es el perfil de tales contribuyentes para, una vez averiguado, aplicarlo a los contribuyentes de todo el censo. En suma: ver que perfil tienen los que defraudaron para, sobre todo el censo, determinar quienes pueden defraudar (quién) y en qué medida (cuánto).

El sistema se basa en el principio de que, si los parámetros son iguales, también lo será la obtención de resultados en términos de regularización fiscal.

Aun es pronto para ofrecer resultados pero de los 1000 contribuyentes remitidos para comprobación, las perspectivas son optimistas obteniéndose actuaciones que determinen regularizaciones proporcionadas a las de otros ejercicios, pero con un coste de selección mínimo.

Como ventajas del sistema hay que mencionar la objetivización de la selección, el ahorro de medios y la posibilidad de aprender de los resultados obtenidos mejorando la red.

Un capítulo aparte merece el sistema de selección para inspección de Grandes empresas en función de un análisis económico de ratios de carácter económico, comercial, financiero e internacional, conocido como **SISTEMA DE ANALISIS DE LA INFORMACIÓN TRIBUTARIA (S.A.I.T.)**, relacionado, en cuanto a su resultado, con las técnicas de análisis de riesgos.

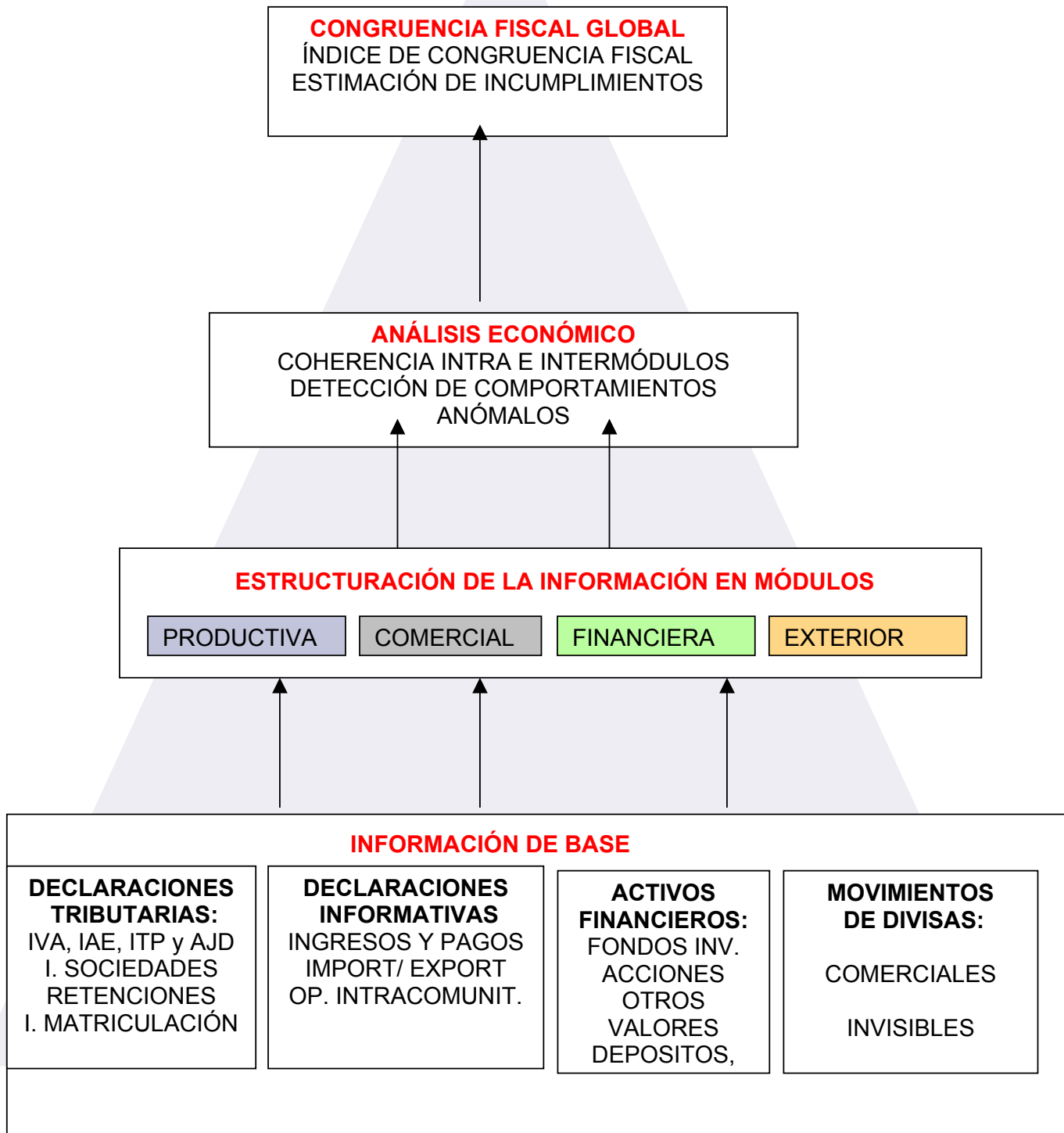
De acuerdo con la legislación española, las Grandes Empresas (entendiendo por tales aquéllas cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior haya superado los 6 millones de euros) están obligadas a presentar mensualmente declaraciones tanto por el Impuesto sobre el Valor Añadido como por las retenciones practicadas. Además, se posee múltiple información derivada tanto de las declaraciones anuales presentadas por el contribuyente (Impuesto sobre Sociedades, resumen anual de IVA y de retenciones, ingresos y pagos, Impuesto sobre Actividades Económicas) como información facilitada por otros sujetos con los que se relaciona (ingresos y pagos de terceros) e incluso información sobre operaciones concretas a través del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ampliaciones de capital, cambio de forma jurídica, préstamos...), el Impuesto de Matriculación, las declaraciones por movimientos de divisas y otros.

La utilización eficiente de este inmenso volumen de información constituye un reto para la A.E.A.T.. El Sistema de Análisis de la Información Tributaria (S.A.I.T.) pretende relacionar toda la información útil disponible sobre cada contribuyente (Grandes Empresas), a fin de evaluar su coherencia y descubrir indicios de posibles incumplimientos, con el objetivo de colaborar en la selección de contribuyentes.

Para ello se diseña un **sistema piramidal de análisis de la información** (véase gráfico) en el que, partiendo de los diversos datos de base disponibles, se vaya extrayendo lo esencial de esa información, estructurándola en módulos (productivo, comercial, financiero y exterior) y aplicando el análisis económico para comprobar la coherencia interna de cada módulo y de éstos entre sí, y detectar comportamientos anómalos.

Desde este punto de vista constituyen comportamientos anómalos aquellos que no son congruentes con la realidad económica en la que se encuentra el sujeto en cuestión. Finalmente, en la cúspide de la pirámide, llegamos al concepto de congruencia fiscal global del contribuyente, formado por un índice de congruencia fiscal y una estimación de los posibles incumplimientos.

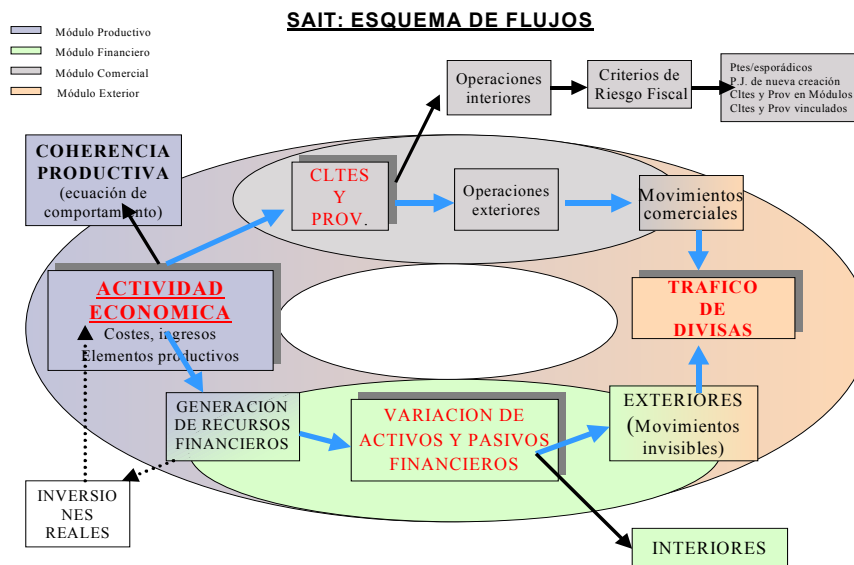
SISTEMA PIRAMIDAL DE ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN



Los cuatro módulos en que se estructura la información son el módulo productivo (incluye la actividad propia del sujeto pasivo), comercial (relaciones crediticias con clientes y proveedores), financiero (estado de origen y aplicación de fondos) y

exterior (movimientos de divisas asociados a mercancías o independientes de éstas).

Para conectar los cuatro módulos se ha diseñado un **esquema de flujos** (véase gráfico) que recoge, de manera organizada, todos los aspectos de la actividad de los contribuyentes con trascendencia tributaria. El diseño circular permite comprobar la coherencia de los datos mucho más allá del mero cuadro formal entre la información mensual y el resumen anual, e incluye, donde es posible, los criterios de riesgo fiscal que la experiencia aconseja tener en cuenta.



La abundante información del módulo productivo se sintetiza, a través de procedimientos econométricos (regresión por mínimos cuadrados ordinarios), en una **ecuación de comportamiento dinámica** que refleja la coherencia productiva del sujeto a lo largo del tiempo.

Debe en segundo lugar analizarse la coherencia del resultado anterior con el módulo comercial, mediante la utilización de diversos criterios de riesgo fiscal. Es decir, si las ventas esperadas con relación a las compras declaradas se aproximan a las ventas declaradas reales y si ello está en concordancia con las cifras esperadas y reales de clientes y proveedores.

Finalmente, la actividad económica supone la generación de recursos financieros, lo que conecta el módulo productivo con el módulo financiero, analizando las variaciones de activos y pasivos financieros, tanto en territorio español como en el extranjero; en este último caso, la conexión con el módulo exterior se realiza comprobando su coherencia con los movimientos invisibles de divisas.

A partir del análisis de los cuatro módulos expuestos, se obtiene, para cada uno de ellos, un índice de congruencia parcial y se detectan, en su caso, los comportamientos anómalos que pudieran ser indicadores de posibles irregularidades tributarias.

Finalmente se sintetiza toda la información obtenida en el proceso y se reduce a dos números:

- Un **índice de congruencia fiscal** que califica al contribuyente y, además, sirve para calificar a los sujetos que con él se relacionan. Una vez generalizado el sistema, podemos saber la “calidad” de los clientes y proveedores de cada gran empresa, lo que influirá, en un proceso de retroalimentación, en la propia calificación de ésta.
- Una **estimación del importe de la posible regularización fiscal**, al servicio de la eficacia en el proceso de selección de contribuyentes.

La utilidad del Sistema no se agota en el proceso de selección de contribuyentes, sino que se amplía al procedimiento de comprobación tributaria. En efecto, una vez realizada la selección, se aportará para cada empresa objeto de comprobación un informe con el grado de coherencia observado y los comportamientos anómalos detectados en cada uno de los módulos, como un elemento más de ayuda para la planificación de la actuación inspectora.

Sus ventajas esenciales son:

- Obtiene una **visión global** de la actividad de cada contribuyente, conectando entre sí las distintas facetas (productiva, comercial, financiera, cobros y pagos transfronterizos...) y comprobando su coherencia.
- Es **dinámico**, contemplando la evolución a lo largo del tiempo, puesto que es ahí donde más fácilmente pueden detectarse las incoherencias.
- El Sistema, basado en un **modelo matemático**, puede tener carácter **masivo y automatizado**, de manera que, a partir de las relaciones matemáticas subyacentes al sistema, pueda aplicarse, por una unidad centralizada, a todos los contribuyentes sobre los que se posea información suficiente, con un coste mínimo en términos de medios personales y materiales.
- El **resultado final** del análisis es sencillo y eficaz: un **índice de coherencia fiscal** del contribuyente, **y una estimación del importe defraudado** presuntamente, junto con una somera indicación de las incoherencias detectadas como ayuda para la planificación de la actuación inspectora.

III. HERRAMIENTAS DE APOYO A LA FISCALIZACIÓN.

El método de ayuda a la comprobación.

La fiscalización propiamente dicha consiste en el ejercicio del control tributario sobre los contribuyentes seleccionados para ello. En esta etapa los órganos de control de la Agencia Tributaria asumen el reto permanente de actualizar sus procedimientos de acuerdo a un entorno dinámico.

Dicho entorno exige un esfuerzo continuo de mejora de la eficiencia. En el caso de la Administración Tributaria española este esfuerzo se está plasmando en las siguientes líneas de actuación estratégicas:

- a) Elaboración de Guías Sectoriales de Comprobación. Actualmente los actuarios especializados en la comprobación sectorial están desarrollando manuales o guías de comprobación por sectores de actividad, que ayudan a los actuarios no especializados en la comprobación de sectores como la fiscalidad internacional, contribuyentes deslocalizados, automoción o servicios sanitarios por ejemplo.
- b) Coordinación de actuaciones e intercambio de información con el Servicio de Prevención de Blanqueo de Capitales del Banco de España. Estas actuaciones deben seguir lo dispuesto por las recomendaciones del Grupo de Acción Financiera Internacional.
- c) Asistencia mutua e intercambio de información a través de "*líneas rápidas*" con las Administraciones Tributarias de otros Estados miembros de la Unión Europea en los casos de fraude carrusel en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- d) Potenciación de las actuaciones del área de Vigilancia Aduanera. El control de las operaciones de contrabando resulta esencial en la configuración del control tributario general y específicamente para el área de Aduanas e Impuestos Especiales.
- e) Actuaciones de investigación específica. Dependiendo directamente de los servicios centrales de la Administración Tributaria, la Oficina Nacional de Investigación del Fraude efectúa estudios y actuaciones de investigación en cualquier sector económico. Además de orientar en muchos casos los criterios de selección de contribuyentes, realiza labores de investigación que permiten una actuación más ágil de los servicios de control propiamente dichos.

Desde la experiencia española resulta pues altamente recomendable el establecimiento de oficinas centrales dedicadas exclusivamente a la investigación general. La reforma de los servicios de control actualmente en marcha prevé su creación también en los servicios territoriales de

control, de manera que tengan un acceso más cercano y directo a la información.

- f) Asimismo, dentro de la propia Oficina Nacional de Investigación del Fraude se encuentra un equipo de casi 100 personas dedicado únicamente a las labores de captación de información interna e internacional. La existencia de una unidad central de estas características se ha revelado esencial para la eficiencia de las labores de investigación pues, como decía al principio de mi exposición, la información es el principal activo con el que cuenta la A.E.A.T. para el ejercicio eficaz de sus labores de control.
- g) Unidad de Auditoría informática. Cada vez resulta más frecuente la necesidad de realizar labores de asistencia y peritajes informáticos, que permitan acceder a la información. En la Administración Tributaria española existe una unidad especial dedicada a este tipo de actuaciones que en el año 2002 han tenido un incremento de más del 100% respecto de las actuaciones realizadas en 2001.

Un caso aparte, que he preferido dejar para el final, es el constituido por el **METODO DE AYUDA A LA COMPROBACIÓN.**

El Método de Ayuda a la Comprobación es un instrumento de apoyo a la labor de fiscalización que trata de sistematizar las pruebas a realizar sobre la situación contable y fiscal de las empresas con contabilidad desarrollada. Es decir, es una herramienta en la que el actuario puede apoyarse para desarrollar más eficazmente su labor. El método le guía sobre las pruebas y acciones a desarrollar y le ayuda a su realización.

Tiene una naturaleza informática, de manera que mediante descarga de la información permite una explotación óptima de las bases de datos de la A.E.A.T. así como de la información contable obtenida del contribuyente en soporte informático.

Es un medio que, por su especial configuración, facilita el trabajo en equipo de manera que cada jefe de equipo puede asignar la realización de pruebas a cada miembro del equipo. Supone indudablemente una mejora en el archivo y registro de las actuaciones inspectoras que facilita su conservación.

Probablemente una de sus mayores ventajas reside en la estandarización de un nivel de calidad elevado en las actuaciones. Con el uso del Método de Ayuda a la Comprobación los actuarios realizan todas las mismas pruebas, en caso de resultar necesarias y con un nivel de precisión elevado.

De este modo, añade seguridad jurídica a las tareas de comprobación y metodológicamente aporta formas de trabajo más profesionales.

Desde el punto de vista del contribuyente objeto de control, entendemos que redundará en la calidad del servicio dado que de una manera más ágil, incluso telemática, puede cumplimentar la aportación de documentación que es tratada más eficazmente por la Administración.

Por otra parte, desde la perspectiva de las tareas de dirección gerencial su configuración permite una mejor evaluación de los resultados y calidad de las actuaciones de control.

Su estructura contiene una serie de pruebas que incluyen a su vez tareas que se realizan a través de hojas o papeles de trabajo de la herramienta informática. Así, se efectúan cruces y pruebas de coherencia interna de la información contable del sujeto pasivo y de las discrepancias de dicha información con la que obra en poder de la Administración.

En la A.E.A.T. el Método de Ayuda a la Comprobación está siendo en la actualidad implantado de manera progresiva y desde el punto de vista estratégico constituye el elemento que supondrá una verdadera reforma y mejora de los métodos y sistemas de trabajo.

Sr. Carlos Lamoca Pérez
Director Departamento Inspección Financiera y Tributaria
Agencia Estatal de Administración Tributaria
España
Correo electrónico: clamoca.insp@aeat.es

TEMA 1.1 FORMAS DE DETECCIÓN DE LA REASIGNACIÓN DE UTILIDADES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS

Marcelo Pablo Costa

Subdirector General de Fiscalización
Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP
(Argentina)

SUMARIO: I. Introducción.- 1. La vista hacia atrás.- 2. Hoy, con la vista hacia delante.- 3. Nuestro enfoque.- II. Identificación y Análisis Operacional de Grupos Económicos.- 1. Definición y alcance.- 2. Reunión de información.- 3. Análisis e investigación.- 4. Fiscalización.- III. Medidas de Carácter Estructural.- 1. Identificación y diferenciación de contribuyentes.- 2. Instrumentos de control fiscal.- IV. Conclusiones.- Anexo:Un caso emblemático en Argentina: el sector granario.

I. INTRODUCCION

Cuando nos ocupamos de desarrollar formas de detección de la reasignación de utilidades entre empresas vinculadas, sabemos que nos encontramos ante una de tantas dificultades que nos plantea el complejo problema del control de la evasión.

Para combatirla, debemos comprender que la evasión es un fenómeno cuya característica principal es su constante mutación, lo que obliga a las Administraciones Tributarias a no descansar sobre los logros alcanzados. La experiencia indica que se presentarán nuevas maniobras para contrarrestar la efectividad de las medidas que se hayan adoptado, razón por la cual los Organismos de control deben tener la capacidad de anticipación necesaria para generar constantemente mecanismos que neutralicen nuevas vías de evasión.

1. La vista hacia atrás

En este sentido, basta con comentar sintéticamente lo ocurrido en la Argentina durante los últimos diez años en materia de evasión.

Hasta principios de la década de los '90, las maniobras detectadas consistían fundamentalmente en que los contribuyentes subdeclaraban los ingresos realmente obtenidos, disminuyendo los débitos fiscales en el IVA y la renta gravada en el Impuesto a las Ganancias.

Ante ello, se implementaron medidas de distintas características, algunas de ellas normativas, orientadas a mejorar el control sobre el sistema de facturación y

registración de las operaciones de venta, y a incentivar a los consumidores finales a solicitar el comprobante por su respectiva compra.

A tal efecto, se reglamentó la unificación y normalización de los comprobantes a utilizar (facturas, remitos, recibos), se estableció un Registro de Imprentas y la autorización fiscal previa para la impresión de comprobantes respaldatorios de operaciones entre contribuyentes inscriptos, y se implementó la obligatoriedad del uso de máquinas registradoras y equipos electrónicos con memoria fiscal denominados controladores fiscales, previamente homologados por la administración, para la emisión de tickets y facturas por ventas a consumidores finales, entre otras medidas.

Estas acciones, juntamente con la introducción de sanciones más gravosas para quienes incumplan con los requisitos establecidos (v. gr. sanción de clausura del establecimiento comercial/industrial que no emita y/o registre comprobantes de venta), contribuyeron a mejorar los niveles de ingresos declarados.

Pero, como se mencionó anteriormente, los contribuyentes adoptaron otra "variable de ajuste" para disminuir los montos de impuesto a tributar. Además de evadir omitiendo documentar sus operaciones de venta, nos encontramos con la utilización de comprobantes de compra falsos en sus registraciones contables ahuecando nuevamente las bases imposables de los dos impuestos de mayor peso recaudatorio en el sistema tributario argentino (al Valor Agregado y a las Ganancias).

Esta metodología que comenzó a manifestarse a partir de mediados de la década de los '90, tomó mayor impulso y generalización, al menos en la Argentina, cerca de fines de la mencionada década, a tal punto que hoy en día podemos afirmar que en las tareas de auditoría fiscal tiene una incidencia similar la evasión detectada por falta de declarar ingresos que aquella basada en el cómputo de comprobantes de compra y/o gastos improcedentes.

2. Hoy, con la vista hacia adelante

Desde otra óptica, puede decirse que la utilización de facturación falsa constituye sólo un medio para simular operaciones inexistentes; en el mismo sentido, la sobre y subfacturación es utilizada para modificar la realidad económica de operaciones concertadas. Ambos, forman parte de estrategias globales diseñadas con la finalidad de disminuir la incidencia de los impuestos sobre las actividades desarrolladas.

La mencionada reducción de la carga tributaria que hubiera recaído en una o en un conjunto de empresas en función de las operaciones reales que llevan a cabo, se instrumenta generalmente de dos maneras diferentes:

transfiriendo sus beneficios a empresas legítimas y existentes que acumulan quebrantos impositivos de ejercicios fiscales anteriores o que poseen ventajas impositivas sectoriales o geográficas (régimenes de promoción o desgravación); o

transfiriendo sus beneficios a empresas inexistentes a las que se atribuye la

realización de operaciones irreales.

Para la estructuración de los mecanismos mencionados, no resulta indispensable la existencia de vínculos societarios concretos entre quienes participan en este sistema de planeamiento tributario, sino que en ocasiones la operatoria se efectúa entre empresas totalmente independientes desde el punto de vista societario o económico. La formalización de la maniobra descrita es gestada por un tercero que relaciona a ambas partes a cambio de una retribución por sus “servicios de intermediación”.

En el primer caso, en general se trata de decisiones empresarias tomadas en el seno de un holding formando parte del denominado "tax planning", aplicado incluso por grupos de empresas existentes en un mismo país, que simulan operaciones comerciales o financieras cruzadas entre ellas utilizando documentación formalmente válida, con el objeto de reducir la tributación del conjunto de sociedades del grupo.

El segundo caso presenta características de mayor complejidad, dado que requiere la creación de empresas ficticias, que suelen ser integradas por personas insolventes o prestanombres, registradas al solo efecto de posibilitar este tipo de maniobras de evasión.

Existen organizaciones que se dedican a constituir estas “falsas sociedades” cumpliendo con todas las formalidades de inscripción y con los requisitos para desarrollar actividades. Son utilizadas durante un período relativamente breve para emitir comprobantes de operaciones inexistentes y luego son desactivadas fiscalmente no presentando más declaraciones juradas, o presentando las mismas sin declarar ingresos o computándose créditos fiscales también improcedentes.

La detección de las modalidades de evasión expuestas, obliga a ampliar el alcance de la auditoría fiscal. Además de los procedimientos de control destinados a verificar el real nivel de ingresos de los contribuyentes, se hace imprescindible analizar los rubros compras y gastos (principalmente honorarios por consultoría, marketing, servicios de limpieza, publicidad, vigilancia y reparaciones) y constatar la validez de la documentación respaldatoria y la real existencia de las operaciones registradas.

De este modo, la fiscalización debe extenderse a los proveedores de bienes y especialmente a los prestadores de servicios del contribuyente bajo inspección, comprometiendo la eficiencia de las acciones de control dado que insumen mayor tiempo, y resultan más complejas provocando una disminución en la cobertura de casos a fiscalizar.

3. Nuestro enfoque

Por ello, encaramos al tema planteado desde dos puntos de vista: uno orientado a enfrentar operativamente las maniobras destinadas a la reasignación de utilidades entre un grupo de empresas, y otro que intenta soluciones relacionadas con la implementación de medidas de carácter estructural destinadas a dificultar estas conductas evasivas y facilitar su detección, cuyo diseño y desarrollo se encuentre a

cargo de áreas especializadas en esta función a partir del análisis del comportamiento fiscal de los distintos sectores económicos o conjuntos de contribuyentes.

II. IDENTIFICACION Y ANALISIS OPERACIONAL DE GRUPOS ECONOMICOS

1. Definición y alcance

Ante la falta de una definición taxativa del concepto "grupo económico" dentro de la legislación tributaria argentina, desde el punto de vista operativo se lo considera como el conjunto de sujetos, cualquiera sea su actividad u objeto social, donde alguno de ellos ejerce el control de los demás, o donde el control de las personas jurídicas que lo conforman es ejercido - en forma directa o indirecta - por una o más personas físicas o jurídicas. En este sentido, se entiende como "control" a poseer una participación de más del 50% del capital social.

Adicionalmente y con respecto a operaciones dentro del mercado interno, se consideran otros criterios de vinculación, a saber:

- por gestión empresarial: cuando dos o más personas jurídicas tienen en común uno o más miembros de su directorio o de sus órganos administrativos.
- por relación comercial: cuando los clientes o proveedores de una empresa tengan una participación significativa en sus ingresos, gastos, créditos o deudas.

A continuación se describen las distintas etapas realizadas a los efectos de identificar y analizar los grupos económicos, tomando como punto de partida los 200 primeros contribuyentes a nivel país -según sus ingresos declarados al fisco- y complementariamente aquellos conglomerados societarios de público conocimiento.

2. Reunión de información

- **Explotación de información obrante en el Organismo**

- *Consulta a Bases de Datos*

Se procede a consultar la información obtenida del régimen informativo anual establecido por la AFIP referido a "Participaciones Societarias", a partir del cual se puede conocer la nómina de los integrantes de las sociedades informantes y su participación en el capital, realizándose la misma tarea por cada una de las sociedades identificadas.

Una vez individualizadas las sociedades que integran el grupo, a través del mecanismo citado, se obtiene de distintas fuentes internas la información de sus representantes (directores, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, gerentes y

otros cargos) a fin de establecer posibles participaciones de estas personas en otras sociedades, ya sea como representantes o tenedores de capital.

Cuando los integrantes de las sociedades son personas físicas, se consultan sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Bienes Personales, para obtener información de las participaciones societarias declaradas en el país y el exterior.

Otras formas de detectar posibles vinculaciones económicas son: a) partiendo de un domicilio específico, se puede consultar todos los sujetos que están registrados en el mismo; b) partiendo de los profesionales intervinientes, se puede consultar todos los sujetos cuyos estados contables están firmados por un mismo contador.

Asimismo, los datos que se obtienen del régimen informativo CITI-Compras, mediante el que los principales contribuyentes informan todas las compras realizadas a sus proveedores, permiten inferir la posible vinculación entre sujetos en razón de la significatividad de las operaciones que realizan.

- *Otros elementos consultados*

Con respecto a las personas jurídicas, se lleva a cabo la lectura de las Memorias y Balances presentados, a partir de los cuales se puede apreciar información sobre empresas vinculadas, controlantes y controladas; como así también sobre pasivos, créditos, inversiones u otra información relevante entre empresas.

Además, se procede a la lectura de informes de fiscalizaciones anteriores, a fin de recabar antecedentes sobre vinculaciones societarias, comerciales, financieras y el funcionamiento general de las empresas.

Se accede también a las páginas "web" correspondientes a cada una de las empresas del grupo, donde se observa información sobre las metas, objetivos, participaciones, actividades y relaciones comerciales entre ellas.

Finalmente, se consultan revistas especializadas en materia económica, empresarial y de mercado, con el objeto de extraer información que pueda resultar de utilidad.

- **Consulta a otros Organismos**

Se obtiene información de las Bolsas de Comercio, respecto de las empresas que cotizan públicamente sus acciones en las mismas, a través de los boletines semanales, sobre balances anuales y trimestrales, obligaciones negociables, fideicomisos financieros y reseñas de interés.

Otros organismos a los que se consulta son la Inspección General de Justicia a nivel nacional, y los Registros Públicos de Comercio en el ámbito provincial (entes encargados de la registración y contralor de las personas jurídicas en la Argentina),

donde se puede acceder al expediente que contiene los antecedentes desde los orígenes de la entidad, como así también a los balances y actas de asamblea y directorio en los cuales quedan asentadas decisiones empresarias que resulten relevantes para el Fisco.

- **Requerimiento a contribuyentes**

En aquellos casos que agotadas las fuentes descriptas resulta necesario completar la información reunida, se requiere al contribuyente en particular otros datos tales como participaciones societarias, memorias y balances, actas de asamblea y directorio, operatoria de la sociedad, principales clientes y proveedores locales y del exterior, composición de determinados créditos y deudas que escapen al giro normal del negocio.

- **Conformación del Grupo**

A partir de toda la información obtenida, se conforma el grupo económico y el mismo se refleja en un diagrama gráfico. Además, se elabora una base de datos que facilita el análisis desde distintos parámetros: denominación, CUIT, domicilio, actividad principal, integrantes, cantidad de acciones o cuotas de capital, porcentaje de participación, representantes y/o apoderados, auditor externo, profesional firmante de estados contables, monto de ventas, resultado bruto, resultado neto, activo, pasivo, patrimonio neto, cantidad de empleados, etc.

3. Análisis e investigación

Una vez identificados los grupos económicos se comienza la etapa de investigación y selección de los mismos para su posterior fiscalización, considerando cada grupo como un todo y no como empresas independientes, utilizándose para el análisis las siguientes presunciones:

- Actividad desarrollada por cada empresa y su inserción en el grupo.
- Existencia de empresas con acumulación de quebrantos impositivos significativos y repetitivos, que son cubiertos con presuntos aportes de capital de otras empresas del grupo, las que a su vez resultan ser clientes o proveedores de aquéllas.
- Existencia de empresas con saldos a favor en el IVA significativos y repetitivos, que son trasladados a otras empresas del grupo con importantes saldos a pagar.
- Existencia de reorganizaciones societarias que dan lugar a la cesión de derechos y traslación de beneficios impositivos de una a otra empresa del grupo.
- Existencia de empresas con beneficios impositivos motivados en regímenes de promoción sectorial, diferimientos de impuestos, etc., que asimismo son importantes proveedores de las restantes integrantes del grupo.
- Existencia de fundaciones, mutuales o cooperativas que gozan de exenciones impositivas en la legislación argentina en tanto desarrollen actividades sin fines de

- lucro, con significativa interacción con las empresas del grupo y/o sus integrantes.
- Existencia de operaciones entre empresas del mismo grupo económico consideradas como actividades móviles, como la financiera, de seguros y de servicios en general que puedan implicar la pérdida de bases imponibles.

4. Fiscalización

Con toda la información y documentación reunida, y los elementos de análisis que permitan inferir la existencia de maniobras de reasignación de utilidades o transferencia de créditos fiscales entre dos o más empresas del grupo, se prepara una “Carpeta de Investigación” que es suministrada al equipo de auditores fiscales designados para inspeccionar a las empresas involucradas. Generalmente, las inspecciones adquieren un carácter nacional, desarrollándose simultáneamente en distintas jurisdicciones geográficas del Organismo.

Para la constatación de las maniobras de reasignación de utilidades entre empresas tendientes a disminuir la carga tributaria del grupo, es fundamental la conformación de la prueba de la simulación de operaciones.

En este sentido, cabe destacar que los medios probatorios deberán ser lo suficientemente contundentes como para rebatir la posible defensa a la que apelarán las empresas fiscalizadas, alegando la aparente realidad de las operaciones intergrupo en base a la formalidad de las registraciones contables y su documentación respaldatoria. Para ello, resultará necesario auditar el “circuito” de pagos a fin de verificar si existe efectiva cancelación de dichas operaciones, o incluso comprobar la realidad sustancial de los hechos económicos.

III. MEDIDAS DE CARACTER ESTRUCTURAL

1. Identificación y diferenciación de contribuyentes

Un aspecto que consideramos importante para lograr mejoras en los procesos de control fiscal a efectos de atenuar la transferencia de beneficios entre empresas, está relacionado con la identificación de los contribuyentes y con el conocimiento que tengamos de ellos a fin de diferenciarlos en base a criterios de confiabilidad.

En este sentido, identificamos a determinados universos o subconjuntos de contribuyentes, en función a pertenecer a una actividad económica reconocida como proclive a la evasión, compuesta por una gran cantidad de sujetos o que presenta una amplia dispersión geográfica, circunstancias que la hacen de mayor riesgo fiscal en razón de la baja probabilidad a ser masivamente controlada.

En cuanto a la diferenciación de contribuyentes, se adoptó el criterio de otorgar distinto tratamiento fiscal a aquéllos que tienen un cumplimiento adecuado de sus obligaciones tributarias, respecto de los sujetos que no lo tienen. Sobre estos últimos, la

Administración Tributaria es más rigurosa en los diversos tipos de controles relacionados con su inscripción o alta en algunos tributos, como así también en la determinación del porcentaje de retención que se les aplica.

Al respecto, es importante destacar cuáles son las condiciones que en la Administración Tributaria argentina entendemos deben cumplir los contribuyentes para ser considerados confiables desde el punto de vista tributario.

La primera es lo que denominamos conducta fiscal y está básicamente vinculada con el cumplimiento en la presentación de las declaraciones juradas mensuales del Impuesto al Valor Agregado y del Régimen de la Seguridad Social, como asimismo las anuales correspondientes a los impuestos sobre la renta y el patrimonio.

La segunda condición está relacionada con la verificación de diversos indicadores técnicos vinculados a su actividad económica, como por ejemplo las relaciones débito fiscal - crédito fiscal y débito fiscal / crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, las relaciones compras + gastos - ventas en un período determinado, o ganancia bruta o neta / ventas en un período fiscal. Aquellos contribuyentes que tengan un ratio alejado de la media del sector respectivo, no serán considerados operadores confiables.

La tercer condición que se toma en cuenta es la corrección del domicilio fiscal declarado. Sabemos bien que para la función de fiscalización no conocer el domicilio real del contribuyente es un problema grave ya que dificulta las tareas de control y además es un fuerte indicio para detectar la existencia de empresas "fantasmas".

Finalmente, la cuarta condición está referida a la comprobación de la existencia real de la persona física o jurídica, frente a la posibilidad que se registren ante la Administración "falsos contribuyentes" sólo para obtener el alta y los comprobantes fiscales que le permitan documentar operaciones comerciales inexistentes, y de ese modo transferir créditos fiscales y gastos ficticios a otros sujetos.

2. Instrumentos de control fiscal

El análisis de las normas tributarias específicas que alcanzan a las distintas actividades económicas, como así también conocer las modalidades de operación de los procesos industriales, comerciales o de servicios, y la organización y características de los sujetos que intervienen en dichos procesos, facilita la elaboración de hipótesis de evasión específicas para cada sector, y permite el diseño de estrategias y pautas básicas de auditoría contable e impositiva aplicables específicamente a las referidas presunciones. Asimismo, posibilita implementar medidas de carácter estructural basadas en aspectos normativos, procedimentales, informáticos y operacionales tendientes a atenuar o contrarrestar las maniobras evasivas previamente determinadas.

Los instrumentos diseñados e implementados son diversos y en la mayoría de los casos permiten su interrelación buscando hacer más eficiente el sistema en sí mismo. Mediante normativa específica se establecen las condiciones y requisitos que deben cumplir los distintos conjuntos de contribuyentes, como así también los sistemas y

procedimientos que utilizará la Administración y los efectos fiscales de su aplicación.

En la mayoría de los sistemas de control implantados, se utilizan herramientas basadas en tecnología informática y de comunicaciones bajo entorno “web”, lo que ha permitido la posibilidad cierta del intercambio de información masiva entre los contribuyentes y la Administración de una manera ágil, segura y de bajo costo (desde el punto de vista estrictamente monetario como también funcional) para ambas partes.

Se detalla a continuación un conjunto de instrumentos actualmente utilizados en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), con el objetivo de atenuar preventivamente las posibilidades de realización de las maniobras de evasión relacionadas con la reasignación de utilidades en el impuesto a la renta como así también con la traslación de créditos fiscales en el IVA, en ambos supuestos, entre empresas vinculadas o no desde el punto de vista estrictamente formal.

- **Creación de registros fiscales sectoriales**

La AFIP tiene atribuciones legales para establecer “Registros Fiscales” y obligar a inscribirse en ellos a los contribuyentes que operan en ciertos sectores económicos.

Esta herramienta de control fiscal, es utilizada usualmente para actividades de gran atomización y de alta evasión estructural, o en el caso que el sector cuente con normas legales que le asignan beneficios tributarios sujetos al cumplimiento de ciertas condiciones. En este sentido, la administración fiscal no sólo debe ser cuidadosa al determinar los requisitos a cumplir para la incorporación de contribuyentes al Registro respectivo, sino que además debe realizar periódicamente rutinas de control, preferentemente informáticas, a efectos de revisar el cumplimiento de las condiciones necesarias para permanecer en el mismo.

Es importante resaltar que los Registros Fiscales son de carácter público (vía Boletín Oficial y/o Internet), ya que su consulta es obligatoria para los proveedores o clientes -según el caso- de los sujetos pertenecientes al sector de que se trate.

Se establecieron Registros Fiscales de imprentas, de operadores del sector granario, de combustibles líquidos exentos por destino geográfico o industrial, de gas licuado de petróleo, de fundaciones y asociaciones civiles exentas, entre otros.

- **Creación de regímenes de retención, percepción e información específicos**

Como complemento a la utilización de los Registros Fiscales, la AFIP establece para los contribuyentes no incluidos en los mismos la aplicación de retenciones diferenciadas -mayores a las fijadas con carácter general, alcanzando al 100 % del impuesto correspondiente a la operación- o la pérdida de la exención o del beneficio tributario previsto, para determinadas ventas o prestaciones de servicios.

La utilización de este mecanismo no requiere necesariamente la existencia de un

registro fiscal. También se establecen regímenes de retención o percepción para captar una parte importante del impuesto contenido en las transacciones de todos los operadores de un sector específico.

Por otra parte, también prescindiendo de la existencia de registros fiscales sectoriales, se establecen regímenes de información de determinadas operaciones, sin considerar aspectos subjetivos de los contribuyentes que las realizan, mediante los cuales se pueden cruzar datos de suma importancia para la administración tributaria.

Los ejemplos más significativos son las retenciones a los proveedores de exportadores, a los productores de granos, miel, algodón, caña de azúcar; las percepciones a los importadores, a los adquirentes de gas licuado; y los regímenes informativos de las operaciones registradas en Bolsas de Cereales, de las operaciones con combustibles exentos, de los principales compradores del mercado interno, etc.

- **Imposición de mayores requisitos previos a otorgar alta en el IVA**

La utilización de personas físicas y jurídicas ficticias para simular la realización de operaciones inexistentes, como modalidad usualmente empleada a efectos de reasignar utilidades mediante la generación de créditos fiscales y gastos improcedentes, hace necesario reforzar los mecanismos tendientes a contrarrestar las referidas maniobras.

En este sentido, en la AFIP se encuentra en desarrollo un proyecto para imponer requisitos objetivos a los contribuyentes que soliciten su inscripción en el IVA, consistentes en la demostración previa de cierta capacidad patrimonial.

El otorgamiento del alta en dicho impuesto, que implica la posibilidad de generar crédito fiscal a otros contribuyentes inscriptos, tendrá carácter especial para quienes no reúnan los requisitos que se fijan, en cuyo caso el IVA facturado por sus operaciones de venta -como así también un porcentaje adicional en concepto de adelanto del Impuesto a las Ganancias- será retenido e ingresado por sus clientes a la AFIP, evitándose de este modo el cómputo de créditos fiscales y gastos sin el pago de los impuestos correspondientes a las operaciones que los originan.

IV. CONCLUSIONES

Observamos modalidades de simulación de la realidad económica, que se utilizan para reasignar utilidades entre empresas vinculadas, reales o ficticias, con la finalidad de disminuir la carga tributaria correspondiente a las operaciones que efectivamente realizan.

Nos encontramos con agrupamientos empresarios que operan bajo complejas estructuras de organización jurídica, incluyendo sociedades constituídas por otras sociedades, empresas que trabajan para otras empresas, sociedades temporarias, en participación, de colaboración, cooperativas, consorcios empresarios, etc.

Quizás detrás de estas formas de asociación haya una sola gran compañía que resulta difícil de ser percibida; que no participa directamente en las operaciones sino que dirige a las demás; que ordena incluso la bancarrota de alguna empresa del grupo si el resultado es beneficioso para la corporación.

Este contexto exige de las administraciones tributarias contar con capacidad de anticipación para no encontrarse con hechos consumados que luego se transformen en costos irrecuperables para el Fisco.

Desarrollamos formas de detección y procedimientos para investigar y combatir tales maniobras, como así también mecanismos tendientes a dificultarlas y contrarrestarlas, que ilustramos en el Anexo al presente trabajo mediante la exposición de su aplicación práctica en un caso concreto.

No obstante, sabemos que sólo estamos recorriendo un camino y que tenemos mucho por andar, porque estamos convencidos que la evasión nos seguirá presentando renovados desafíos.

ANEXO

UN CASO EMBLEMÁTICO EN ARGENTINA: EL SECTOR GRANARIO

1. Diagnóstico del Sector

Con relación a las facultades con que cuenta la Administración, tanto sea para establecer formas de detección de la reasignación de utilidades entre empresas vinculadas, como así también para identificar a esas "cadenas" de empresas, creemos oportuno describir los sucesivos pasos que se han tomado para controlar ese tipo de maniobras de evasión en un sector que es sumamente relevante dentro de la economía del país, y que cuenta con una serie de particularidades en su cadena de valor (producción-comercialización-exportación) que tiende a utilizar a la traslación del valor agregado de varias de sus etapas a otras empresas que en realidad han sido creadas con la finalidad de reducir la carga tributaria del conjunto de la cadena.

Las principales características económicas, comerciales y fiscales del sector granario en la Argentina son las siguientes:

- El sector agroexportador participa significativamente en la conformación del PBI de la Argentina.
- Más del 80% del valor de la producción agrícola estimado en 60 millones de toneladas, se exporta como producto primario (trigo, soja, maíz, girasol, etc.) y como producto industrializado (principalmente aceites, pellets, harinas).
- Existen más de 100.000 productores primarios distribuidos en gran parte del territorio del país, la mayoría de los cuales son inscriptos en el IVA y generan crédito fiscal por la venta de su producción.
- Existen más de 3.000 cooperativas y acopiadores que concentran la mayoría de esa producción primaria, también dispersos geográficamente en las zonas de producción.
- Existe una gran concentración en la exportación de la producción primaria y de los productos industrializados derivados de la misma: alrededor de 20 firmas representan el 90% del valor FOB exportado.
- En la comercialización entre el productor o acopiador y el comprador -industrializador o exportador- en la mayoría de los casos interviene un "corredor de granos" que acerca a las partes ofreciendo el grano al comprador a cambio de un pequeño porcentaje de comisión por los servicios prestados.
- Existe la posibilidad de registrar los contratos en Bolsas de Cereales, cuya función es darles validez y arbitrar en los casos que requieren dirimir aspectos comerciales.
- El exportador tiene derecho a solicitar la devolución del crédito fiscal incluido en sus

compras vinculadas con la exportación.

En la práctica, la Administración corre el riesgo de devolver más créditos fiscales en el IVA a los exportadores (un número muy reducido de grandes empresas), que el realmente cobrado de una muy numerosa cantidad de productores primarios e intermediarios dispersos geográficamente y de escasa importancia fiscal individual.

2. Evolución de las medidas estructurales implementadas en función de las distintas formas de reasignación de utilidades y del crédito fiscal

- **Régimen general de retención para el sector agrario**

La primera maniobra detectada por la AFIP fue la lisa y llana omisión de declarar las ventas por los productores agropecuarios, cuestión ésta que se intentó contrarrestar con la creación de un régimen de retención específico en el IVA para el sector por el cual todo comprador de granos retenía a su vendedor un porcentaje del total de la venta.

Este representaba cerca del 60% del total de la alícuota general del IVA, el cual se había determinado en función del valor agregado promedio del sector; por ello, el productor terminaba cobrando en el momento de la venta de su producción el importe neto gravado más el remanente del impuesto no retenido para hacer frente a sus créditos fiscales por las compras y servicios contratados, quedando en una situación de equilibrio fiscal en su liquidación mensual del impuesto.

- **Creación del Registro de Operadores de Granos**

La medida mencionada permitió solucionar en parte la comercialización "en negro" de estos productos, pero comenzó a proliferar una nueva forma de evasión más compleja: la aparición de los denominados "valijeros" en el comercio de granos.

Esta figura se presenta en la explotación agropecuaria y ofrece comprar "en negro" y en el mismo campo la cosecha a los productores, sin documentar la operación y pagándoles el precio de mercado del producto sin el impuesto. En algunos casos para captar mayor volumen de compra los "valijeros" mejoraban su oferta pagándoles algún punto adicional al precio de pizarra.

Pero como el "valijero" necesita vender el grano "en blanco", es decir documentando la operación a la industria o a la exportación, ya que esta última solicitará al fisco la respectiva devolución al momento de concretarse la operación de comercio exterior, el mismo "valijero", en su carácter de intermediario, falsifica una factura de venta y líquido producto (que sustituye a la factura tradicional) a nombre de otro productor agropecuario o de un sujeto inexistente fiscalmente.

En varios casos y vía fiscalización, se han detectado como presuntos vendedores de grano y generadores del crédito fiscal a los exportadores, a personas físicas o jurídicas cuya actividad real no tenía ninguna relación con la producción primaria (v. gr. empleados en relación de dependencia, profesionales, empresas prestadoras de servicios, etc) y que obviamente desconocían la operación documentada para legitimar la devolución del crédito respectivo al exportador, conformándose una transferencia de beneficios fiscales entre empresas participantes de la misma cadena comercial.

Para combatir este mecanismo de evasión se creó el "Registro Fiscal de Operadores de Granos", en función del cual los operadores de este circuito comercial debieron inscribirse (productores, acopiadores y cooperativas), presentando la documentación que demostrara su real existencia y su verdadera actividad económica.

Respecto a su real existencia, en el caso de personas físicas se debía presentar personalmente con su documento de identidad, y en el supuesto de personas jurídicas su representante legal debía acreditar la personería invocada. En todos los casos además debía entregarse a la Administración una fotocopia autenticada por escribano público de toda la documentación antes citada como respaldo documental del "Registro Fiscal" y comprobantes que acrediten fehacientemente su domicilio comercial.

El alta definitiva al "Registro Fiscal" se otorgó verificando, además de los aspectos formales antes detallados, su conducta fiscal. En este sentido la AFIP corroboró informáticamente cuáles eran sus antecedentes fiscales mediante consultas realizadas a las bases de datos respectivas: presentación de la declaraciones juradas en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado y una lógica relación débito fiscal/crédito fiscal en el IVA, tomando como parámetro de razonabilidad el valor agregado mínimo teórico de cada actividad.

El problema a resolver por las áreas legales y técnicas de la AFIP era encontrar una medida de orden fiscal tanto sea para aquéllos que nunca solicitaron su inscripción como también para quienes se les había rechazado la solicitud respectiva ya que legalmente no se le puede impedir, según la legislación argentina de fondo, operar comercialmente en el mercado. La respuesta de orden fiscal encontrada fue aplicar una retención diferenciada a los productores e intermediarios no inscriptos en el "Registro Fiscal" equivalente al 100 % del IVA involucrado en la operación y el beneficio de estar incluido en el mismo era mantener la alícuota de retención general.

El mecanismo vigente desde el año 1998 implica la obligación para todo comprador de granos -principalmente exportadores- de consultar el "Registro Fiscal" previamente a efectuar el pago del IVA por cada operación de compra y practicar la retención correspondiente a la situación fiscal de cada proveedor -si es confiable y por lo tanto inscripto en el registro aplicará la retención normal y si no es confiable y por ende no inscripto en el mismo retendrá el 100 % del impuesto. Asimismo, se dispuso que el remanente no retenido que el adquirente le paga al vendedor debe ser depositado obligatoriamente en una cuenta bancaria fiscal, impidiéndose cualquier otro medio de pago.

El resultado de este procedimiento normativo, dictado por la AFIP en el marco de

las facultades conferidas por la Ley de Procedimientos Fiscales, fue que sobre un potencial de cerca de 100 mil productores agropecuarios sólo la mitad accedieron al "Registro Fiscal" y el resto sufre la retención diferenciada, garantizándose el fisco la recaudación del IVA por esos operadores no confiables.

- **Incorporación de los Corredores de Granos en el Registro**

La administración y seguimiento del sistema de "Registro Fiscal - Retención Diferenciada" quedó a cargo del área de fiscalización especializada en el sector agropecuario, la cual permanentemente monitorea la evolución del "Registro Fiscal" ya que no sólo mensualmente se realizan incorporaciones en función de nuevas inscripciones o por haberse subsanado situaciones anómalas que oportunamente negaron la inscripción a algunos contribuyentes, sino que además se realizan bajas de oficio motivadas por diversas razones previstas en las normas que lo crearon:

- Procesos informáticos periódicos que permiten detectar irregularidades que modifican la conducta fiscal de los contribuyentes incluidos en el Registro,
- Detección mediante acciones de fiscalización de maniobras de evasión por parte de alguno de los sujetos registrados,
- Falta de ubicación del contribuyente en el domicilio denunciado.

Como consecuencia del permanente monitoreo del Registro Fiscal, se detectó que en una buena parte de las maniobras de evasión que subsistieron a pesar de su vigencia, participaron "corredores de granos" que de alguna manera tomaron en la práctica comercial la figura de los ya mencionados "valijeros".

A efectos de corregir esta situación, previamente no detectada, se obligó a los "corredores de granos" a incluirse en el "Registro Fiscal", fijándose los mismos requisitos de solvencia fiscal para condicionar su inscripción. Así, aquellos corredores de granos que habían sido detectados como partícipes de maniobras que facilitaban la evasión, vía creación de empresas ficticias, no fueron incorporados al mismo.

Nuevamente el tema a resolver era determinar qué medida se les aplicaría a los corredores no incluidos en el Registro. En este caso, la solución fue también de tipo fiscal y consistió en imponer la retención diferenciada del 100% del IVA a los productores e intermediarios en la comercialización de granos cuando éstos vendan a los exportadores vía un "corredor de granos" no inscripto en el Registro, aunque los primeros estuviesen incluidos en el mismo.

De esta forma, la responsabilidad volvió a recaer sobre los compradores-exportadores, en su carácter de agentes de retención, estableciéndoles la obligación de consultar el Registro de Productores e Intermediarios, y además el de Corredores de Granos, a los fines que retengan la totalidad del impuesto cuando corresponda.

- **Reducción de la alícuota del IVA y establecimiento de un régimen especial de alta retención con devolución sistemática para el sector agrario**

Luego de dos años de vigencia de las medidas enunciadas para el sector, se pudo constatar que a pesar de las formalidades, requisitos y controles efectuados pudieron inscribirse tanto personas físicas como sociedades que no eran los verdaderos operadores del mercado y participaban ficticiamente de la operatoria como “hombres de paja” o “empresas fantasma”, respectivamente.

En este supuesto, la maniobra para lograr la incorporación al Registro se hizo muy sofisticada, a tal punto que se falsificaron tanto documentos de identidad de las personas físicas como contratos societarios con participación de escribanos, los cuales podían ser parte de la maniobra defraudatoria o se les adulteraban sus firmas.

Ante tal situación se adoptaron dos medidas: desde el punto de vista legislativo, se redujo a la mitad la alícuota del IVA para el sector, atenuándose así el incentivo a evadir, y por otro lado la AFIP para asegurar la legitimidad de la operación y evitar la posibilidad de devolver un crédito fiscal que no fuera declarado e ingresado por el vendedor (productor primario o intermediario), aumentó fuertemente la retención a aplicar por los exportadores en el momento del pago de sus compras de granos.

El tema a resolver en esta ocasión era garantizarles a los vendedores una ecuación de equilibrio entre los créditos fiscales originados en los insumos de su producción y el IVA cobrado por sus ventas, reducido sustancialmente por el efecto de la alta retención sufrida. A tal efecto, se decidió efectivizarles a los vendedores una devolución sistemática de una parte importante de dicha retención mediante una transferencia electrónica desde la AFIP a una cuenta bancaria fiscal denunciada por el vendedor.

Los requisitos para acceder a esta devolución sistemática son: a) que el productor presente en tiempo y forma sus declaraciones juradas del IVA, incluyendo las operaciones de venta y las retenciones sufridas; b) que el agente de retención (exportador) cumpla con el sistema de información correspondiente, incluyendo los datos de las compras efectuadas y las retenciones aplicadas; y c) que las operaciones hayan sido registradas o informadas en las respectivas Bolsas de Cereales, las cuales a su vez deben transmitir mensualmente a la AFIP la información de todas las operaciones en las que intervino.

Al mes siguiente de realizadas las presentaciones de las declaraciones juradas y regímenes informativos respectivos, la AFIP coteja que las tres fuentes de información coincidan y realiza la transferencia bancaria de los fondos que corresponden ser devueltos, sin necesidad que el vendedor lo solicite explícitamente.

Además, la información cruzada de las fuentes citadas permite identificar a aquellas operaciones no declaradas por los productores e intermediarios en la comercialización de granos, a los cuales no sólo no se le realiza la devolución sistemática sino que adicionalmente da origen a iniciar distintos procedimientos de fiscalización para ajustar las operaciones de venta no declaradas espontáneamente.

Sr. Marcelo Pablo Costa
Subdirector General de Fiscalización
Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP
Argentina
Correo electrónico: mpcosta@afip.gov.ar

Caso Práctico

Tema 1.1 FORMAS DE DETECCIÓN DE LA REASIGNACIÓN DE UTILIDADES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS

Enrique Javier Rojas Hidalgo

Jefe del Departamento de Fiscalización Selectiva e Internacional
Subdirección de Fiscalización
Servicio de Impuestos Internos
(Chile)

SUMARIO: Consideraciones Preliminares.- 1. Los Instrumentos de Apoyo a la Fiscalización.- 1.1 Formas de detección de la reasignación de utilidades entre empresas vinculadas.- A) Introducción.- B) Motivación.- C) Vinculación.- D) Situaciones a controlar.- E) Facultades con que cuenta la Administración Tributaria chilena.- F) Criterios para ajustar los beneficios.- G) Fuentes de información.

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

La dinámica creciente de las relaciones comerciales entre los países y entre estos y las comunidades económicas, los permanentes flujos de capital entre las fronteras y la creciente apertura de la economía de Chile a los mercados del mundo con la consiguiente internacionalización de sus empresas, llevaron a que el Servicio de Impuestos Internos asumiera la necesidad de adecuar la organización de la Subdirección de Fiscalización, fusionando los Departamento de Tributación Internacional y de Fiscalización Interna, estableciendo así, de un modo orgánico e integral, el control de las Operaciones Internacionales y nacionales desde un punto de vista tributario. Este nuevo departamento, creado por la Dirección Nacional en el año 2002, es el responsable de la planificación, evaluación y generación de programas selectivos de fiscalización orientados a la lucha contra la evasión.

En consecuencia, en el presente documento se expondrá la experiencia recogida por el Servicio de Impuestos Internos, a través de la gestión de la referida Unidad de control, en cuanto a la fiscalización del cumplimiento de la ley tributaria chilena respecto de los ingresos generados tanto en el ámbito nacional como en el exterior y de las remesas de fondos desde Chile a empresas extranjeras por diversos conceptos. Esta exposición se desarrollará particularmente en relación con el fenómeno provocado por desplazamiento de utilidades entre compañías relacionadas, con la finalidad de evadir o eludir la tributación que deben pagarse al Estado de Chile.

Para ello, el estudio se ha separado en siete partes, a través de las cuales se presenta una breve introducción al fenómeno de las transacciones entre empresas relacionadas; se describen los motivos de índole tributaria que tienen las empresas para realizar dichas transacciones; se analiza la definición de vinculación que tiene la normativa chilena para establecer cuando una empresa es relacionada; se

describen las principales situaciones de riesgo que se deben controlar en las transacciones entre empresas relacionadas; se analizan las facultades legales y administrativas que tiene el Servicio de Impuestos Internos para detectar y resguardar que las operaciones entre partes relacionadas sean realizadas a precios de mercado; se describen los criterios que se tienen en cuenta para ajustar los beneficios cuando las operaciones relacionadas no son a precios de mercado; y finalmente, se detallan las principales fuentes de información con que cuenta el Servicio de Impuestos Internos para detectar y analizar las operaciones entre partes relacionadas, distinguiendo en cada parte del trabajo el ámbito nacional y el internacional.

1. LOS INSTRUMENTOS DE APOYO A LA FISCALIZACIÓN

1.1 FORMAS DE DETECCIÓN DE LA REASIGNACIÓN DE UTILIDADES ENTRE EMPRESAS VINCULADAS

A) Introducción

Las transacciones entre empresas relacionadas pueden originar activos y pasivos para las compañías individualmente consideradas. Sin embargo, cuando las empresas se consideran como una sola unidad comercial, estos activos y pasivos son simplemente el resultado de transferencias internas dentro de la organización comercial, es por ello que las normas contables y financieras señalan que tales transacciones no deben aparecer en los estados financieros consolidados. Las eliminaciones pueden ser de tres tipos básicos:

- Eliminación del derecho patrimonial entre compañías
- Eliminación de deudas entre compañías
- Eliminación de ingresos y gastos entre compañías

Por ejemplo, la eliminación del derecho patrimonial entre empresas, en los estados financieros separados, se muestra como un activo para la matriz (inversión en Empresas Relacionadas), mientras que en el balance de la subsidiaria, el derecho patrimonial de la sociedad matriz se representa en las cuentas de patrimonio, acciones y utilidades retenidas.

Estos ajustes en la consolidación de los estados financieros que ocurren como consecuencia de la aplicación del principio contable de “contenido de fondo sobre la forma”, reconocen que los efectos generados por transacciones entre empresas relacionadas no conllevan un resultado efectivo directo para el grupo empresarial, de tal modo que, mas allá de que exista una legítima razón de negocios para que una determinada organización comercial decida constituirse a través de un conjunto de unidades comerciales jurídicamente distintas entre sí, la motivación que subyace es, en muchos casos, una forma de abuso de la personalidad jurídica con una consecuencia directa en la disminución del pago de los tributos del grupo empresarial.

Reconociendo y aceptando que los grupos empresariales tienen una gran variedad de motivos legítimos (mercado, riesgo, estrategia comercial, financiero, etc.) para realizar transacciones entre sus empresas, este trabajo sólo aborda la problemática de las empresas relacionadas desde el punto de vista del interés fiscal.

B) Motivación

Uno de los motivos que conlleva a las empresas a reasignar sus utilidades entre empresas vinculadas directa o indirectamente son:

- **En el ámbito nacional:**

- Generar utilidad en negocios no afectos o exentos de impuesto.
- Reconocer o generar ficticiamente pérdidas devengadas por ventas de activos a un precio menor al costo. De acuerdo a las normas de la Ley de la Renta, las pérdidas de valor de activos sólo pueden deducirse para efectos tributarios sobre la base de su realización, de modo que la mayoría de los activos se valoriza en base al costo histórico corregido monetariamente.
- Aprovechamiento de franquicias o beneficios.
- Operaciones entre la empresa y sus propietarios, gerentes o personas que puedan tener un interés comprometido con el objeto de disfrazar el pago de beneficios afectos a impuestos.

- **En el ámbito internacional:**

- Aumentar las utilidades del holding, generando mayores ingresos tributables en aquellos países donde las cargas impositivas sean menores y a su vez generar pérdidas en Chile.
- Traspasar beneficios a aquellos lugares donde existan regímenes tributarios especiales que los favorezcan (paraísos tributarios).
- Compensar pérdidas financieras por motivos estratégicos en algún país en particular.
- Ordenar la estructura financiera de un holding de acuerdo a centros de costos, donde se tiene que, por ejemplo, en un país una empresa se dedica a producir y en los otros las empresas relacionadas solamente se dedican a distribuir.

C) Vinculación

La detección de reasignación de utilidades entre empresas vinculadas, estará sujeta a la definición de **vinculación** que recoja nuestra legislación tributaria. De esta forma, la Ley sobre Impuesto a la Renta reconoce la existencia de relación, en términos generales, cuando entre dos empresas exista un vínculo basado en la participación directa o indirecta en el capital, utilidades, control, administración o representación de una sobre la otra.

Además se debe considerar para el ámbito nacional, las normas agregadas a la Ley General de Bancos sobre créditos a personas vinculadas a la propiedad o administración de un banco, contenidas en el N° 2 del Art. 84 de dicha ley, y de cómputo de deudas para efectos de límites a créditos que establece el Art. 85 de la misma ley y la ley 18.045 sobre Mercado de Valores, en su Título XV, agregado por la ley 18.660, de 20 de octubre de 1987, Art. 96 a 102, que establece reglas sobre grupos empresariales, controladores, personas relacionadas. Por su parte, la ley 18.046, sobre Sociedades Anónimas, en su Título VIII, Art. 86 a 93, reglamenta relaciones entre sociedades matrices, filiales y coligadas.

• Relación Directa

En el ámbito tributario, es aquella que se presenta entre dos partes o entidades sin que exista una entidad intermediaria entre ellas, y en virtud de la cual se consideran empresas relacionadas.

Ejemplo :

- Socio, accionista, partícipe
- Matriz y cualquiera clase de establecimientos permanentes
- Matriz y Filial
- Coligante y Coligada
- Controladora y controlada
- Participación directa en el control, administración o dirección de una entidad

• Relación Indirecta

En el ámbito tributario, es aquella que se presenta entre dos partes o entidades que necesariamente están conectadas a través de un tercero, que es a su vez relacionado indirecto o directo de ambas o de alguna de ellas.

Ejemplo :

- Relacionados indirectos patrimoniales
- Relacionados indirectos por control, administración o dirección

• Otros tipos de relación, considerados para casos particulares:

- Precios de Transferencia
 - Contratos de Exclusividad
 - Tratamientos preferenciales
 - Dependencia financiera o económica
 - Acuerdos de Actuación Conjunta
 - Depósitos de confianza
 - Residentes en paraísos tributarios

- Prestaciones de servicios
 - Pagos por prestaciones de servicios efectuados a una sociedad con acciones al portador o que se encuentra constituida en un “paraíso tributario”.

- Exceso de Endeudamiento
 - Cuando el financiamiento otorgado ha sido con garantía en dinero o en valores de terceros por el monto efectivamente garantizado, sin distinguir si el tercero garante tiene o no relación con el deudor nacional, o si posee o no domicilio o residencia en Chile.

D) Situaciones a controlar

A continuación se especifican algunas situaciones que se presentan con el propósito de generar pérdidas en las empresas en Chile.

- Precios de transferencia: Puede presentarse tanto para bienes como para servicios.
 - Bienes: Se tienen los siguientes ejemplos:
 - Bienes de capital (maquinarias, equipos) a través de compras o pagos de arriendos superiores a los de mercado. Por ejemplo contratos de leasing, cuyas condiciones pactadas sobre las cuotas, arrojan un valor o precio que difiere del valor normal que puede tener el arrendamiento de bienes similares en el mercado internacional. Otro ejemplo consiste en empresas que con el fin de traspasar fondos a entidades ubicadas en el extranjero, generalmente relacionados, podrían instrumentalizar documentos y registros contables, para que engañosamente guarden relación con operaciones de leasing las cuales son aceptadas tributariamente como gasto.
 - Importaciones de mercaderías para su venta posterior, las cuales son ingresadas con precios superiores a los del mercado.
 - Servicios: Se tienen los siguientes ejemplos:

- Remuneraciones por servicios prestados. En este caso se tiene a empresas ubicadas en Chile, filiales de corporaciones extranjeras, que se dedican a distribuir la totalidad de los productos que clientes chilenos le han requerido a una empresa, ubicada en el extranjero, perteneciente al holding. Las únicas funciones que realiza esta empresa filial es recibir los productos y reenviarlos a sus destinos finales, entregando el servicio de reparación y mantención de dichos productos, al momento que sea requerido por esos clientes. Por la prestación de estos servicios, la empresa ubicada en Chile recibe una remuneración equivalente a los costos incurridos más un porcentaje de utilidad, porcentaje que en el caso de relacionados suele ser inferior al aplicable a servicios con empresas independientes.
- Realización de asesorías con pagos más elevados que los reales de mercado
- Obtención de créditos con relacionados que impliquen tasa de interés fuera de mercado con el fin de generar pérdidas en Chile.
- Asesorías que no fueron efectivamente realizadas y cuyo objetivo es encubrir remesas hacia el exterior.
- Utilización de créditos pagando sólo intereses y no amortizando capital, de forma tal de encubrir remesas.
- Inversión en una agencia o establecimiento permanente en un país con un sistema tributario de bajos impuestos (típicamente paraíso tributario), el cual es utilizado para invertir en empresas en otros países, a través de un alto endeudamiento que genere fuertes pérdidas. De esta forma, dado el carácter de rentas mundiales del sistema tributario chileno, la empresa en Chile asumirá esas pérdidas en su base imponible.
- Bases inconsistentes de distribución de costos que inducen a imputaciones de gastos desproporcionados en un país, en relación con otros, como por ejemplo asignación del total de los gastos de Investigación y Desarrollo a un solo país.
- Aportes de capital en bienes efectuados desde el exterior a un precio inferior y registro en la empresa receptora a un valor fuera de mercado, con el propósito de efectuar en el futuro una mayor devolución de capital.
- Generación de utilidades en negocios no afectos o exentos de impuesto: Por ejemplo, en el rubro de la construcción, se puede mencionar el caso de las empresas constructoras e inmobiliarias. De acuerdo a las normas del D.L. N° 825, Ley del IVA, la venta de inmuebles sólo se encuentra gravada con este impuesto cuando la venta la realiza la empresa constructora, esto da lugar a que se genere una segunda empresa –la inmobiliaria- a la cual la constructora le traspasa los inmuebles a un precio bajo, con el objeto que la utilidad por la venta que se realice al cliente no quede gravada con el Impuesto a las Ventas y Servicios.

- Reconocimiento o generación ficticia de pérdidas devengadas por ventas de activos a un precio menor al costo: Por ejemplo, si una empresa posee acciones que pueden haber experimentado una pérdida de valor en el mercado o simplemente como mecanismo para generar ficticiamente una pérdida, transfiere dichas acciones a una sociedad relacionada a un precio inferior al costo histórico, generando una pérdida que posteriormente deduce de sus ingresos afectos a impuestos.
- Aprovechamiento de franquicias o beneficios. A modo de ejemplo se tiene a empresas que realizan fusiones con el objeto de aprovechar las pérdidas generadas por otra sociedad, las cuales son reorganizaciones empresariales que no obedecen a una razón legítima de negocios.
- En Chile, como norma general, los impuestos personales se pagan sobre la base de la percepción de la renta. A este respecto, se puede mencionar la creación de empresas de papel, por ejemplo, sociedades de inversión, las que concentran la recepción de los dividendos, participaciones sociales y cualquier otros ingresos con el objeto de postergar y planificar la tributación a beneficio del contribuyente.
- Retiros de empresas, efectuados por el socio o empresario individual, que tributan con tope de las rentas o utilidades generadas por la propia compañía, los cuales incentivan la creación de empresas con una muy baja o nula generación de utilidades, cuyo único objeto es la concentración de los retiros, los cuales verán suspendida su tributación.
- Operaciones entre la empresa y sus propietarios, gerentes o personas que puedan tener un interés comprometido tales como otorgamiento de préstamos a sus socios, uso o consumo para fines personales de los bienes de la empresa, pago de remuneraciones a la cónyuge o familiares del empresario o socio, etc., todo lo anterior con el objeto de disfrazar el pago de beneficios afectos a impuestos.

E) Facultades con que cuenta la Administración Tributaria chilena

Algunas actuaciones que permiten detectar la reasignación de utilidades entre empresas vinculadas son:

- **Ámbito Nacional**

Las principales normas que establece nuestro marco regulatorio, en materia de operaciones entre empresas vinculadas situadas en el territorio nacional, son:

- Participación devengada en sociedades de personas:

El artículo 14 letra A) número 1 letra A) inciso segundo de la Ley de Impuesto a la Renta señala lo siguiente: “Cuando los retiros excedan el fondo de utilidades tributables, para los efectos de la aplicación de los impuestos señalados, se considerarán dentro de éste las rentas devengadas por la o las

sociedades de personas en que participe la empresa desde la que se efectúa el retiro”.

El Servicio ha instruido que cuando los retiros o remesas de rentas efectuados por el empresario individual, contribuyentes del artículo 58 N°1, socios de sociedades de personas y socios gestores de sociedades en comandita por acciones, debidamente reajustados, excedan el Fondo de Utilidades Tributables (FUT) determinado al término del ejercicio por las propias empresas de las cuales son sus propietarios o dueños, también deberán considerarse dentro de dicho fondo de utilidades tributables para efectos de la aplicación de los impuestos Global Complementario o Adicional, las rentas tributables devengadas por las referidas empresas en las sociedades de personas en las cuales sean socias.

De esta manera, si los dueños o socios de la empresa inversionista han efectuado retiros presuntos o efectivos, de una cuantía que excede el FUT disponible, debe procederse a incrementar dicho FUT con las utilidades devengadas en otras empresas en que se posea participación, hasta por el monto que sea necesario para respaldar la cuantía de los retiros efectuados.

- Mayor valor obtenido en enajenaciones de bienes y derechos señalados en el N°8 del Art. 17 Ley de la Renta, efectuada por los socios de sociedades de personas y accionistas de sociedades anónimas:

El Art. 17 N° 8 de la Ley de Impuesto a la Renta, como norma general, establece que, el mayor valor obtenido, incluido el reajuste de saldo de precio, en las enajenaciones de acciones de sociedades anónimas, bienes raíces, pertenencias mineras, derechos de agua, derechos o cuotas de bienes raíces, bonos y debentures y vehículos destinados al transporte de pasajeros, no constituye renta para los efectos tributarios.

Sin embargo, cuando estas operaciones las hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, con la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses, se aplican los Impuestos de Primera Categoría y Global Complementario o Adicional, sobre el mayor valor que exceda del valor de adquisición, reajustado.

- Préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales o contribuyentes del Impuesto Adicional:

El inciso primero del Art. 21 de la Ley de la Renta dispone que las sociedades que determinen la renta imponible sobre la base de la renta efectiva demostrada por medio de contabilidad, deberán considerar como retiradas de la empresa, al término del ejercicio, independiente del resultado tributario del mismo, entre otros, los préstamos que las sociedades de personas efectúen a sus socios personas naturales o contribuyentes del impuesto adicional que no sean personas naturales, cuando en este último caso el Servicio de Impuestos Internos determine que el préstamo es un retiro encubierto de

utilidades tributables, aplicando a dichas cantidades el mismo tratamiento tributario de los retiros, esto es, tributan con tope de FUT.

- Presunción de renta por uso o goce de los bienes de la empresa por el empresario, socio o accionista, por el cónyuge o los hijos de éstos:

El Art. 21 de la Ley de la Renta establece que se considerará retiro (tributará con tope FUT) el beneficio que represente el uso o goce, a cualquier título, o sin título alguno, que no sea necesario para producir la renta, por el empresario o socio, por el cónyuge o hijos no emancipados legalmente de éstos, de los bienes del activo de la empresa o sociedad respectiva. En el caso de las sociedades anónimas, se aplica a estos beneficios el impuesto del 35 %, respecto de sus accionistas.

Para estos efectos, se presume de derecho que el valor mínimo del beneficio es de 10 % del valor del bien determinado para fines tributarios al término del ejercicio, o el monto equivalente a la depreciación anual mientras sea aplicable cuando represente una cantidad mayor, y de 11% del avalúo fiscal tratándose de bienes raíces, cualquiera sea el período en que se hayan utilizado los bienes en el ejercicio o en la proporción que justifique fehacientemente el contribuyente. En el caso de automóviles, station wagons y vehículos similares, se presume de derecho que el valor mínimo del beneficio es de 20%. De la cantidad determinada pueden rebajarse las sumas efectivamente pagadas que correspondan al período por uso o goce del bien, constituyendo retiro la diferencia.

- Restricciones a la imputación de las pérdidas en las reorganizaciones empresariales:

El Art. 31 N° 3 de la Ley de la Renta señala que las empresas pueden rebajar de sus ingresos, las pérdidas generadas por el negocio en periodos anteriores. Sin embargo, establece una limitación respecto de las sociedades con pérdidas que en el ejercicio hubieren sufrido cambio en la propiedad de los derechos sociales, acciones o del derecho a participación en sus utilidades, las cuales no pueden deducir las pérdidas generadas antes del cambio de propiedad de los ingresos percibidos o devengados con posterioridad a dicho cambio.

Ello siempre que, además, con motivo del cambio señalado o en los doce meses anteriores o posteriores a él la sociedad haya cambiado de giro o ampliado el original a uno distinto, salvo que mantenga su giro principal, o bien al momento del cambio indicado en primer término, no cuente con bienes de capital u otros activos propios de su giro de una magnitud que permita el desarrollo de su actividad o de un valor proporcional al de adquisición de los derechos o acciones, o pase a obtener solamente ingresos por participación, sea como socio o accionista, en otras sociedades o por reinversión de utilidades. Para este efecto, se entiende que se produce cambio de la propiedad en el ejercicio cuando los nuevos socios o accionistas adquieran o terminen de adquirir, directa o indirectamente, a través de sociedades relacionadas, a lo menos el 50% de los derechos sociales,

acciones o participaciones. No obstante, lo anterior no se aplica cuando el cambio de propiedad se efectúe entre empresas relacionadas, en los términos que establece el artículo 100 de la ley N° 18.045.

- Exceso de gasto por remuneraciones pagadas a personas que hayan podido influir en la fijación de sus montos:

El Art. 31 N° 6 de la Ley de la Renta establece que tratándose de personas que por cualquier circunstancia personal o por la importancia de su haber en la empresa, cualquiera que sea la condición jurídica de ésta, hayan podido influir a juicio de la Dirección Regional, en la fijación de sus remuneraciones, éstas sólo se aceptarán como gastos para efectos del Impuesto de Primera Categoría, en la parte que, según el Servicio, sean razonablemente proporcionadas a la importancia de la empresa, a las rentas declaradas, a los servicios prestados y a la rentabilidad del capital, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de quienes perciban tales pagos.

- Norma general que ordena agregar a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría los pagos gastos excesivos:

El Art. 33 N°1 letra f) señala que deben agregarse a la Renta Líquida Imponible de Primera Categoría, los gastos o desembolsos provenientes de los siguientes beneficios que se otorguen a las personas señaladas en el inciso segundo del N° 6 del artículo 31° -personas que ejercen influencia en la fijación de sus remuneraciones- o a accionistas de sociedades anónimas cerradas o a accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones y al empresario individual o socios de sociedad de personas y a personas que en general tengan interés en la sociedad o empresa; El beneficio que represente el uso o goce que no sea necesario para producir la renta, de bienes a título gratuito o avaluados en un valor inferior al costo, condonación total o parcial de deudas, exceso de intereses pagados, arriendos pagados o percibidos que se consideren desproporcionados, acciones suscritas a precios especiales y todo otro beneficio similar, sin perjuicio de los impuestos que procedan respecto de sus beneficiarios.

- Enajenación de derechos en sociedades de personas que hagan las personas relacionadas a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses:

El Art. 41 inciso penúltimo, de la Ley de la Renta dispone una excepción a aplicar en el caso de la enajenación de derechos en sociedades de personas que hagan los socios de sociedades de personas o accionistas de sociedades anónimas cerradas, o accionistas de sociedades anónimas abiertas dueños del 10% o más de las acciones, a la empresa o sociedad respectiva o en las que tengan intereses. Para los efectos de determinar la renta proveniente de dicha operación, debe deducirse del precio de la enajenación el valor de aporte o adquisición de dichos derechos, incrementado o disminuido según el caso, por los aumentos o disminuciones de capital posteriores efectuados por el enajenante, salvo que los valores de

aporte, adquisición o aumentos de capital tengan su origen en rentas que no hayan pagado total o parcialmente los impuestos de la Ley de la Renta.

- Facultad tasadora del Servicio de Impuestos Internos:

El inciso tercero del Art. 64 del Código Tributario señala: “cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, corporal o incorporal, o al servicio prestado, sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, el Servicio, sin necesidad de citación previa, podrá tasar dicho precio o valor en los casos en que éste sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza considerando las circunstancias en que se realiza la operación.”

- **Ámbito Internacional**

- Análisis del comportamiento tributario de las empresas que efectúan operaciones internacionales y consolidan resultados.
- Seguimiento de las empresas que declaran resultados negativos producto de la consolidación de las inversiones nacionales y extranjeras realizadas a través de agencias o establecimientos permanentes, verificando la composición y cálculo de los mismos.
- Utilizar mecanismos de intercambio de información que tenga disponible el Servicio con las otras administraciones tributarias y organismos pertinentes, para establecer la existencia y tipo de relación entre la entidad establecida en Chile y las entidades ubicadas en el extranjero y corroborar los resultados declarados en Chile de las inversiones obtenidas en el extranjero.
- Comprobar la efectividad de los pagos efectuados al exterior por concepto de remesas, intereses, remuneraciones u otros gastos, así como la razonabilidad del monto y la documentación que sirve de respaldo.
- Controlar las transacciones de importaciones y exportaciones con empresas vinculadas en función del tipo de producto, volúmenes y montos pagados al exterior.
- Restricción de la imputación de gastos incurridos en el extranjero:

El inciso segundo del artículo 31 de la Ley de la renta establece que en los casos en que los contribuyentes incurran en gastos en el extranjero, estos se acreditarán con los correspondientes documentos emitidos en el exterior de conformidad a las disposiciones legales del país respectivo, siempre que conste en ellos, a lo menos, la individualización y domicilio del prestador del servicio o del vendedor de los bienes adquiridos según corresponda, la naturaleza u objeto de la operación y la fecha y monto de la misma. El contribuyente deberá presentar una traducción al castellano de tales documentos cuando así lo solicite el Servicio de Impuestos Internos.

En el caso que no exista el respectivo documento de respaldo, el Servicio podrá aceptar la deducción del gasto si a su juicio éste es razonable y necesario para la operación del contribuyente, atendiendo a factores tales como la relación que exista entre las ventas, servicio, gastos o los ingresos brutos y el desembolso de que se trate de igual o similar naturaleza, de contribuyentes que desarrollen en Chile la misma actividad o una semejante.

F) Criterios para ajustar los beneficios

- **Sentido y alcance de la facultad de tasar los precios o valores:**

El Servicio reconoce que los precios de venta de bienes son fijados libremente entre las partes contratantes. Pero para determinar las utilidades reales sobre las cuales los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones tributarias, los precios que deben considerarse son aquellos que el mercado asigna a los bienes. En otras palabras, la fijación del precio de un producto, en general, es determinada por el mercado, y dentro de éste por el comportamiento de la oferta y la demanda del producto. Por lo tanto, desde el punto de vista fiscal, los precios de venta de un producto son tributariamente aceptables, en cuanto éstos se fijan de acuerdo con las variables y reglas que determine el mercado.

Para los efectos de evitar que las partes contratantes fijen precios inferiores a los bienes a los que realmente le asigna el mercado, de acuerdo al mecanismo de oferta y demanda, el legislador ha establecido facultades a favor de este Servicio para corregir tales distorsiones y son las que se contienen en los artículos 64 del Código Tributario y 36 de la Ley de la Renta.

Dichas facultades son aplicables a situaciones reales que se detectan en las acciones de fiscalización que realiza el Servicio, teniendo presente las circunstancias concurrentes a cada operación, y no se aplican de antemano a hechos que bajo ciertos supuestos van a ocurrir en el futuro, vale decir, el ámbito de tales normas no facultan al Servicio para garantizar a los contribuyentes que dichas facultades no se aplicarán en el futuro si se dan ciertos hechos o condiciones.

- **Criterios de aplicación de la facultad tasadora del Art. 64 en reorganizaciones empresariales:**

El criterio que se aplica respecto del traspaso, total o parcial, de activos de cualquier clase que resulten de los procesos de reorganización de empresas, es el siguiente:

- División de una sociedad:

La distribución que se hace del patrimonio de la sociedad que se divide corresponde a la asignación de cuotas de una universalidad jurídica y, consecuentemente, no existe propiamente una transferencia o transmisión

de bienes, sino que se trata de una especificación de derechos preexistentes los cuales, en virtud de la decisión societaria adoptada, quedan radicados en una entidad jurídica independiente. En consecuencia, el traspaso de los bienes que se efectúen con motivo de la división de una sociedad, no constituye propiamente un aporte puesto que no hay una enajenación. Por lo tanto, en esta situación no es aplicable lo dispuesto en el Artículo 64 del Código Tributario.

- Fusión de sociedades por creación o por incorporación.

Existe fusión por creación cuando el activo y pasivo de dos o más sociedades, de cualquier clase, que se disuelven se aporta a una nueva sociedad que se constituye, y fusión por incorporación, cuando una o más sociedades que se disuelven son absorbidas por una sociedad ya existente, la que adquiere todos sus activos y pasivos.

En las dos situaciones señaladas precedentemente las sociedades aportantes desaparecen, sucediéndola en todos sus derechos y obligaciones la sociedad que se constituye o la preexistente, y, aún cuando legalmente existe enajenación de los bienes aportados, el aporte que efectúa la absorbida no tiene una contraprestación pues no recibe a cambio acciones o derechos de la sociedad absorbente, puesto que desaparece como persona jurídica, de donde resulta que queda al margen de poder experimentar un incremento patrimonial. Por lo tanto, no procede aplicar en este caso el Artículo 64 del Código Tributario.

- Otras reorganizaciones en que subsista la empresa aportante.

Tratándose del aporte, total o parcial, de activos de cualquier clase, corporales o incorporeales, que resulte de otros procesos de reorganización de grupos empresariales, en que subsista la empresa aportante, sea individual o societaria, que impliquen un aumento de capital en una sociedad preexistente o la constitución de una nueva sociedad, y que no originen flujos efectivos de dinero para el aportante, se reconocerá para la aplicación del Artículo 64 del Código Tributario, como valor corriente en plaza de dichos bienes o el que normalmente se cobre en convenciones de similar naturaleza, el valor contable o tributario que se tenía registrado en la empresa aportante, cuando dichos valores se asignen en la respectiva Junta de Accionistas o en el acto de constitución de la sociedad, tratándose de sociedades de personas, salvo que se trate de acciones de terceros, que no sean filiales de la aportante, y que tengan cotización en bolsa. La receptora de los bienes, deberá registrar para efectos tributarios el mismo valor señalado, esto es, el valor contable o tributario.

Debe tenerse presente, en todo caso, que se entenderá que existe reorganización para los efectos anteriores, cuando sea evidente una legítima razón de negocios que la justifique y no una forma para evitar el pago de impuestos, como puede ser el aporte a una sociedad existente que registra una pérdida tributaria y los bienes respectivos fuesen vendidos por ésta

última dentro del período de revisión a un mayor valor absorbido por dicha pérdida.

▪ **Criterios de aplicación de la facultad tasadora del Art. 64 en las importaciones y exportaciones:**

El artículo 36 de la Ley de la Renta, establece que el Servicio podrá, respecto de la renta efectiva de los contribuyentes que efectúen importaciones y exportaciones, o ambas operaciones, impugnar los precios o valores en que efectúen sus transacciones o contabilicen su movimiento, cuando ellos difieran de los que se obtienen de ordinario en el mercado interno o externo. Para estos efectos, el Servicio podrá solicitar informe al Servicio Nacional de Aduanas.

Se presume que la renta mínima imponible de los contribuyentes será igual a un porcentaje del producto total de las importaciones o exportaciones, o de la suma de ambas, realizadas durante el año por el cual deba pagarse el impuesto, que fluctuará, según su naturaleza, entre un uno y doce por ciento. El Servicio determinará, en cada caso, el porcentaje mínimo para los efectos de este artículo, con los antecedentes que obren en su poder.

▪ **Criterios de aplicación de la facultad tasadora del Art. 64 en caso de presencia de precios de transferencias:**

Para el caso de imputación de gastos superiores a los precios de mercado ó reconocimiento de ingresos inferiores los cuales traen consigo una menor carga impositiva, será aplicable lo establecido en el artículo 38 de la Ley de la Renta que se refiere por una parte a los precios de transferencia pagados o adeudados a la casa matriz o a sus respectivas agencias o empresas relacionadas, por bienes o servicios recibidos por las agencias en el país, en la medida que no guarden relación con los precios normales de mercado entre partes no relacionadas, y por otra, a impugnar los precios que las agencias o sucursales establecidas en el país cobren a su casa matriz o a empresas relacionadas con esta, cuando no se ajusten a valores que por operaciones similares cobren entre empresas independientes.

El Servicio de Impuestos Internos tiene la facultad para impugnar como gasto los excesos que se determinen por concepto de intereses, comisiones y cualquier otro pago que provenga de operaciones financieras celebradas por la agencia en Chile y su casa matriz.

De acuerdo a la Circular N° 3 de fecha 06 de Enero de 1998, se tiene lo siguiente en relación a los distintos métodos aplicables sobre precios de transferencia:

1. El Servicio de Impuestos Internos, podrá determinar la renta afecta de las agencias, sucursales u otras formas de establecimientos permanentes de empresas extranjeras, en los casos en que los elementos contables no permitan

claramente establecer o determinar los resultados reales de su gestión en el país, a través de los siguientes parámetros o puntos de referencia:

a) A los **ingresos brutos** de la respectiva agencia en Chile, la proporción o porcentaje que exista entre la renta líquida total de la casa matriz y los ingresos brutos de ésta, determinados todos estos rubros de acuerdo a las normas generales de la Ley de la Renta; o

b) Al **activo** de la agencia en el país, la proporción o porcentaje existente entre la renta líquida total de la casa matriz y el activo total de ésta.

Lo anterior es sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 35 de la Ley de la Renta, en cuanto a que si la renta líquida imponible no pueda determinarse clara y fehacientemente, por falta de antecedentes o cualquiera otra circunstancia, se presume que la renta mínima imponible de las personas sometidas al impuesto de la Primera Categoría, es igual al 10% del capital efectivo invertido en la empresa o a un porcentaje de las ventas realizadas durante el ejercicio, el que será determinado por el servicio, tomando como base, entre otros antecedentes, un promedio de los porcentajes obtenidos por este concepto o por otros contribuyentes que giren en el mismo ramo o en la misma plaza.

2. El Servicio podrá impugnar los precios que la agencia o sucursal cobre a su casa matriz o a otra agencia o empresa relacionada de la casa matriz, tomando como base de referencia, cuando no se ajusten a los valores que por operaciones una rentabilidad razonable a las similares se cobren entre características de la operación empresas independientes, **los costos de producción más un margen razonable de utilidad.**

Para determinar los precios, tanto considerando como base una rentabilidad razonable como los costos de producción, deberá tomarse inicialmente como base la comparación de los precios en las condiciones pactadas en las transacciones entre empresas relacionadas con los precios en transacciones y condiciones pactadas entre empresas no relacionadas. Para estos efectos deberán tenerse en cuenta, entre otros, las características del bien o servicio, el tipo de operaciones y el entorno económico.

Tratándose del costo de producción, más un margen razonable de utilidad, se podrá partir del precio de adquisición del bien, según documentación fehaciente, adicionándole los costos incurridos y un margen estimado de beneficio tomando como base operaciones iguales o similares entre empresas independientes.

3. El Servicio podrá impugnar los precios que la agencia o sucursal paque o adeude a la casa matriz, sus agencias o empresas relacionadas de la casa matriz, tomando como base, además de las referencias cuando no se ajusten a las señaladas en el punto 1), los precios normales de mercado entre partes no relacionados. Los precios de reventa a terceros de bienes adquiridos de una empresa asociada, menos el margen de utilidad observado en operaciones similares con o entre empresas independientes.

Se entenderá por **precio de reventa** para estos efectos aquel que corresponde a un producto que ha sido vendido a una empresa independiente y que ha sido adquirido por la vendedora a una empresa asociada.

Este precio de reventa se rebaja en un margen de precio de reventa, el cual representa el monto por el que el revendedor busca cubrir sus costos de venta y otros gastos operacionales y obtener una rentabilidad adecuada considerando las funciones realizadas, incluyendo los activos y riesgos asumidos.

El margen de precio de reventa puede ser obtenido de una transacción comparable no controlada, recurriendo a algunas fuentes, como ser, las compras del revendedor de bienes similares a empresas independientes; las ventas de bienes similares del proveedor relacionado a empresas independientes localizadas en el mismo u otros mercados, dentro o fuera de su jurisdicción tributaria o las ventas de empresas independientes de bienes similares a otras empresas independientes.

El saldo puede constituir el precio determinado por la transferencia original de la propiedad entre las empresas relacionadas.

El Servicio de Impuestos Internos, en el caso en que la agencia no realice igual tipo de operaciones con empresas independientes, podrá impugnar fundadamente los precios sobre la base de la información de los valores respectivos que existan en el mercado internacional en relación a los mismos productos o servicios.

Para estos efectos, la ley faculta al Servicio para pedir informes al Servicio Nacional de Aduanas, al Banco Central de Chile o a cualquier otro organismo que tenga la información necesaria.

G) Fuentes de información

- Las principales fuentes de información para la fiscalización de **operaciones nacionales**, son:

- Fuentes Internas

- Declaración y Pago simultáneo de Impuestos Anuales a la Renta (Formulario 22): Entrega información acerca de las cuentas de balance, registro de utilidades pendientes de tributación con los impuestos personales (FUT), resultado generado por la empresa en el periodo, utilización de ciertas franquicias, rentas, créditos declarados y gastos rechazados.
- Declaración y pago simultáneo Mensual de Impuesto al Valor Agregado (Formulario 29): Proporciona información de los impuestos recargados a las compras y ventas realizadas por el contribuyente, retenciones de impuestos a terceros y Pagos Provisionales Mensuales realizados a cuenta del Impuesto de Primera Categoría.

- Formulario de Modificación y Actualización de la Información (Formulario N° 3239): Informa acerca de cambios de socios, fusión, absorción, transformación, división de sociedades.
- Declaración Jurada sobre Gastos Rechazados (Formulario N° 1813): La empresa individual o sociedad de personas informa acerca de los gastos rechazados generados por la sociedad, los cuales deben ser declarados por los socios en sus impuestos personales.
- Formulario Timbraje de documentos (Formulario 3230): Indica el control de los números de folios de facturas, boletas y otros documentos timbrados.
- Formulario inscripción al Rol Único Tributario y/o Declaración de Inicio de Actividades (Formulario 4415): Entrega información de los socios de la sociedad, el giro al que se va a dedicar, etc.

- **Fuentes Externas**

- Registro de Vehículos Motorizados: Entrega información acerca de las compras de vehículos realizadas por los contribuyentes.
 - Conservador de bienes Raíces: Informa inversiones realizadas por los contribuyentes.
 - Corredores de Bolsa: Informan la compraventa de acciones de sociedades. La manera de controlar y fiscalizar este tipo de formas evasivas, es a través de las facultades y de los distintos elementos de información con que cuenta el Servicio de Impuestos Internos.
- Las principales fuentes de información para la fiscalización de operaciones internacionales, son:

- **Fuentes Internas**

Actualmente el Servicio solicita una gran cantidad de información a los contribuyentes a través de las siguientes herramientas:

- Declaración y Pago simultáneo de Impuestos Anuales a la Renta (Formulario 22): Rescata información sobre utilidades o pérdidas de agencias o establecimientos permanentes en el exterior, utilidades o pérdidas de otras inversiones en el exterior, contribuyentes y rentas afectos al impuesto adicional, contribuyentes y rentas afectos al DL. 600 de 1974, créditos por inversiones en el exterior, créditos por rentas extranjeras sujetas a convenios de doble tributación, total de ingresos y gastos de las sociedades.
- Declaración y Pago Simultáneo Mensual de Impuestos (Formulario 50): Entrega información de los contribuyentes que efectúan declaración y

pago mensual de impuesto que gravan las remesas de utilidades al extranjero, pagos de intereses por créditos obtenidos en el exterior, pago de remuneraciones por servicios prestados fuera de Chile.

- Declaración Jurada 1850: Información sobre remesas al exterior, señala a los beneficiarios de la misma, país de residencia y relacionados.
- Declaración Jurada 1851: Información sobre inversiones de carácter permanente en sociedades extranjeras, señala a las empresas o sociedades en las cuales participa el contribuyente, país de residencia, tipo de inversión que realiza, tales como derechos sociales y/o acciones y los relacionados.
- Declaración Jurada 1852: Información sobre agencias o establecimientos permanentes en el exterior, identificación de los receptores de la inversión, país de residencia y antecedentes en la determinación de la renta líquida, tales como ingresos, intereses, costos, agregados y deducciones a la RLI.
- Registro de Inversionistas Extranjeros (RIE): Información sobre los inversionistas que constituyan sociedades en el exterior, que tengan derechos sociales y acciones de sociedades en el extranjero y los que posean agencias o establecimientos permanentes fuera de Chile.
- Registro de Entidades Relacionadas, de acuerdo a lo dispuesto en el inciso final del artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.
- Intercambio de Información con aquellos países en que Chile mantiene Convenios de Doble Tributación.

- **Fuentes Externas**

- Banco Central: Información sobre cuentas nacionales, importaciones, exportaciones e inversiones.
- Aduanas: Información sobre importaciones y exportaciones.
- Comité Inversionistas Extranjeras: Información sobre remesas, contratos que inversionistas extranjeros han realizado con el estado de Chile.
- Organismos reguladores, tales como COCHILCO (Cobre), ODIPA (Frutícola), Superintendencia de Bancos e Instituciones Financieras, Superintendencia de Valores y Seguros, que controlan toda la normativa relacionada con su sector económico, legislaciones especiales, políticas de mercado, etc.

Sr. Enrique Javier Rojas Hidalgo
Jefe del Departamento de Fiscalización Selectiva e Internacional
Subdirección de Fiscalización
Servicio de Impuestos Internos
Chile
Correo electrónico: erojas@sii.cl

TEMA 1.2 EL ANÁLISIS DE RIESGO PARA LA FISCALIZACIÓN

Neil Barclay

Director General de Cumplimiento y Administración de Negocios
Agencia de Aduanas e Ingresos de Canadá
(Canadá)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Administración de Riesgo y Cumplimiento Tributario.- 3. Identificación de los Riesgos del Cumplimiento Tributario.- 3.1 Análisis a nivel macroeconómico.- 3.2 Procesos de identificación del riesgo basados en casos nacionales en CCRA.- 4. Sistemas de Evaluación del Riesgo Nacional y el Proceso de Auditoría.- 4.1 Identificación del incumplimiento basado en el conocimiento.- 4.2 Búsqueda de datos.- 4.3 Herramientas automatizadas de selección de la carga de trabajo.- 4.4 Conocimiento local en el proceso de auditoría.- 4.5 Sistemas nacionales e información estratégica (análisis agregado).- 4.6 Midiendo el desempeño del sistema nacional de evaluación de riesgo.- 4.7 Procesos de mejoramiento continuo.- 5. El Programa de Auditoría Básica.- 6. El Sistema de Medición de Cumplimiento.- 7. Conclusión.

1.0 INTRODUCCIÓN

La misión de la Agencia de Aduanas e Ingresos de Canadá es promover el cumplimiento con la legislación y los reglamentos tributarios, de comercio y aduana. Para cumplir este objetivo, hay tres enfoques estratégicos básicos. El primer enfoque involucra las comunicaciones efectivas con los contribuyentes canadienses para asegurarse que conocen sus obligaciones y derechos. El segundo es proveer un servicio de calidad para asegurar la facilidad en el cumplimiento. El tercer enfoque es emplear un programa de cumplimiento responsable y asegurar, en la medida de lo posible, que exista igualdad de condiciones para los contribuyentes canadienses, incluyendo a las empresas canadienses.

Esta presentación sistematizará cómo la CCRA utiliza las técnicas de administración de riesgo para ayudarnos a conseguir el cumplimiento. Primero, la presentación dará un resumen de los elementos fundamentales de administración de riesgo empleados por la CCRA. Estos incluyen: la identificación y evaluación del incumplimiento, el análisis de los factores que posibilitan y suavizan los riesgos del incumplimiento, el desarrollo de estrategias para enfocar los riesgos específicos, y el proceso de monitorear, evaluar y mejorar nuestros enfoques hacia el cumplimiento.

La presentación enfocará más específicamente dos de estos elementos: la identificación de los riesgos del cumplimiento tributario, y los procesos para controlar el cumplimiento y evaluar y mejorar nuestras posiciones ante el incumplimiento.

Con respecto a la identificación de los riesgos del cumplimiento tributario, la presentación proporcionará un resumen de cómo la CCRA para realizar esto, utiliza tanto el análisis a nivel macro y los procesos basados en casos. Se proporcionará un ejemplo de la utilización del análisis de tendencias macroeconómicas para demostrar como este enfoque es empleado para determinar si existe cualquier cambio substancial en los niveles de cumplimiento. Luego, la presentación dirigirá su atención hacia el desarrollo y utilización de nuestro sistema basado en casos de evaluación de riesgos y su relación con los programas de auditoría.

Discutirá como el sistema provee la identificación y estimación del riesgo del cumplimiento tributario para cada contribuyente canadiense que presenta una declaración jurada o una declaración jurada de productos y servicios. Incluirá nuestro enfoque para identificar y evaluar los riesgos del cumplimiento tributario, las herramientas computarizadas utilizadas por el personal de auditoría y cómo las salidas del sistema son utilizadas para proveer un análisis de riesgos en el ámbito agregado. La sección sobre los sistemas de evaluación del riesgo Nacional terminará con una discusión sobre como su desempeño es medido, y cómo son realizadas mejoras continuas.

Luego, la presentación enfocará los procesos establecidos para monitorear el cumplimiento, y la evaluación y mejora de nuestra perspectiva para obtenerlo. Particularmente, examinará la utilización del programa de auditoría principal de auditorías aleatorias, que se utiliza para proporcionar medidas estadísticamente válidas del cumplimiento, dentro de nuestro mundo de empresas pequeñas y medianas. Discutirá los beneficios de este enfoque, y cómo las tendencias del cumplimiento entre subpoblaciones específicas serán seguidas y estudiadas a través del tiempo, para asegurarnos que nuestros esfuerzos de cumplimiento están correctamente dirigidos y son efectivos. Se proporciona un ejemplo de un análisis de los hallazgos del primer año del programa.

La presentación concluirá con una discusión del Sistema de Medición del Cumplimiento (SMC). El sistema proporciona un enfoque sistemático para monitorear cumplimiento e involucra el desarrollo de un amplio conjunto de indicadores del cumplimiento. Estos indicadores nos ayudarán, no solo a identificar las tendencias del cumplimiento emergentes, pero también a identificar las áreas donde las estrategias del cumplimiento necesitan modificarse o ajustarse.

2.0 ADMINISTRACIÓN DEL RIESGO Y CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Las operaciones de la Agencia son guiadas por su objetivo principal de promover el cumplimiento con la legislación y los reglamentos tributarios, de comercio y de frontera de Canadá. Este objetivo forma el contexto en el cual el proceso de administración del riesgo es utilizado para lograr el cumplimiento tributario. Típicamente el cumplimiento con la legislación tributaria, significa registrar cuando es necesario, presentar puntualmente las declaraciones, presentando información completa y precisa, para determinar la deuda tributaria, y pagando los montos adeudados en su vencimiento. El incumplimiento ocurre cuando no se cumple, por cualquier motivo, con una de estas obligaciones. El sistema tributario de auto-liquidación de Canadá está principalmente basado en el cumplimiento voluntario, y el cumplimiento voluntario está basado en la responsabilidad mutua de las personas, sociedades y fideicomisos, que se encuentran obligados a pagar impuestos en Canadá, y cumplir con sus responsabilidades bajo la ley. La CCRA tiene la responsabilidad de mantener la confianza pública sobre la imparcialidad e integridad del sistema tributario. Esto significa proporcionar amplio apoyo a aquellos que quieren cumplir con la ley, mientras se toman medidas apropiadas para identificar y manejar los casos de incumplimiento. Al manejar el incumplimiento, se le da importancia a asegurar una presencia altamente visible, y también a enfocar los esfuerzos hacia áreas donde el riesgo es mayor. Es importante lograr el equilibrio correcto entre estas responsabilidades fundamentales para la administración de ingresos.

El proceso de administración del riesgo del cumplimiento tributario de la CCRA está fundamentado en varios elementos claves:

- La identificación del incumplimiento y diferenciando correctamente a los contribuyentes cumplidores de los que son incumplidores;

- ❑ El entendimiento de los factores que están impulsando o permitiendo el incumplimiento;
- ❑ El establecimiento de prioridades en nuestros esfuerzos de cumplimiento basados en nuestra evaluación de los riesgos del cumplimiento tributario;
- ❑ El desarrollo de planteamientos dirigidos a alcanzar el cumplimiento que se enfocan en los impulsores subyacentes de incumplimiento, así como también los planteamientos que mantengan el cumplimiento actual;
- ❑ La promoción, cuando sea posible, de asociaciones estratégicas para obtener los objetivos complementarios o comunes;
- ❑ La medición del éxito como el logro del cumplimiento y el establecimiento de procesos de aprendizaje continuos para ayudar a refinar nuestro planteamiento.

Creemos que al seguir este planteamiento de administración del riesgo, el cumplimiento, será más eficaz en la medida en que sea posible. Por ejemplo, para combatir las actividades de incumplimiento identificadas en el sector de la construcción, complementamos nuestra estrategia de auditoría desarrollando un planteamiento dirigido a cambiar las actitudes de los consumidores. La buena disposición de los consumidores en reducir sus costos al pagar “bajo cuerda” fue identificada como un factor clave en este tipo de incumplimiento. Para sensibilizar a los canadienses sobre estos temas, establecimos la Campaña *¡Póngalo por Escrito!* que es una iniciativa multifacética de dos años, administrada por la Asociación Canadiense de Constructores de Residencias (CHBA), en asociación con la CCRA. El objetivo de esta iniciativa es reducir el nivel de actividad informal en el sector de la construcción residencial proveyendo a los consumidores con información objetiva de los riesgos de hacer negocios con constructores clandestinos, sin un contrato por escrito. Se está desarrollando un plan detallado para asegurar que la campaña sea supervisada y ajustada, continuamente, en la medida en que sea requerido. Al culminar la campaña se preparará un informe de evaluación completo sobre el impacto del programa y se utilizará para mejorar más aún nuestra estrategia.

Este ejemplo ilustra como parte de la estrategia del cumplimiento para este sector, es hacer que los consumidores estén conscientes, de los riesgos que corren al participar en la economía informal en el sector de la construcción, estaba ligado a nuestro análisis del impulsor subyacente de este aspecto específico del incumplimiento. También demuestra la relación de la asociación con la CHBA, utilizada para implementar la estrategia y enfocar un área específica del incumplimiento. En general, creemos que este enfoque de administración del riesgo, que provee medios centrados en los servicios para mantener un comportamiento de cumplimiento mientras que se atienden diferentes tipos de incumplimiento de manera singular, es estratégico y la mejor manera para asegurar que la base tributaria esté protegida.

3.0 IDENTIFICACIÓN DE LOS RIESGOS DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Es fundamental para manejar el riesgo del cumplimiento tributario, tener procesos efectivos para identificar y medir el incumplimiento. La medida en la que estos procesos pueden evaluar con exactitud el incumplimiento, es la misma a la cual se le pueden aplicar los recursos del programa a áreas de riesgo más alto.

La CCRA emplea una variedad de medios para evaluar el riesgo del cumplimiento tributario:

- a. El análisis a nivel macro y agregado identifica las tendencias del cumplimiento. Por ejemplo, los datos de series de tiempo económico comparando las ventas locales minoristas a cobros tributarios de productos y servicios pueden ser

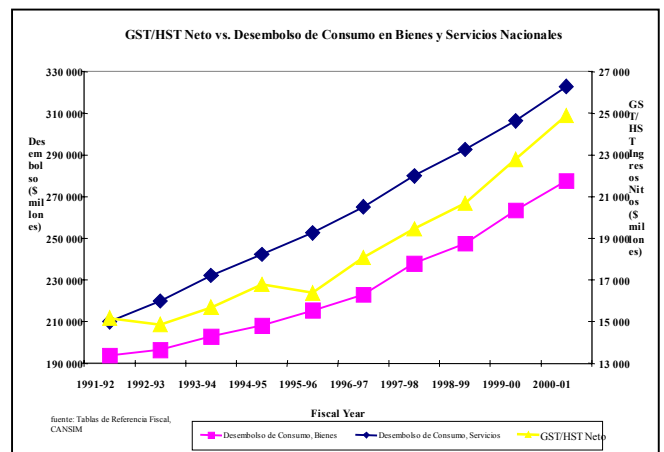
utilizados para señalar cambios potenciales en enfoques del cumplimiento. En el ámbito agregado, los datos de la evaluación de riesgo pueden ser utilizados para evaluar si las industrias o regiones geográficas específicas del país tienen una distribución desproporcionada del riesgo de los ingresos.

- b. Los sistemas nacionales examinan las características de cada uno de los presentadores de impuestos a las ganancias personales y a sociedades, como también cada cuenta tributaria de productos y servicios y áreas de incumplimiento potencial. Las estimaciones aproximadas de los posibles impuestos en riesgo son desarrolladas para cada caso, para dar prioridad a un examen mayor. Los auditores con experiencia entran en estos sistemas. Ellos utilizan su conocimiento local para decidir si se justifican acciones de cumplimiento adicionales, como la auditoría.

Los “Impuestos en Riesgo” representan estimaciones de impuestos que no fueron declarados apropiadamente como resultado de comportamiento de incumplimiento. Son utilizados en sistemas nacionales para darle prioridad a la carga de trabajo de cumplimiento.

3.1 Análisis a nivel macro-económico

Los análisis a nivel macro-económico son realizados para evaluar tendencias económicas, y para determinar si las tendencias en información económica pueden dar una indicación anticipada de un cambio en los niveles de cumplimiento. Por ejemplo, en el gráfico adjunto, los ingresos netos GST/HST fueron comparados con los cambios en el gasto de los consumidores y los niveles de las importaciones. Un seguimiento de los gastos de los consumidores sobre los productos y servicios producidos nacionalmente muestra que, en general, el movimiento sobre los ingresos netos de GST/HST es seguido bastante bien a través del tiempo. Un rastreo similar se observa con los cambios en los niveles de importación, indicando que los niveles del cumplimiento GST/HST se están manteniendo bastante uniformes.



Otros indicadores macro que son seguidos, tales como el número de individuos presentando declaraciones de impuesto sobre la renta en comparación a la estadística de la población con más de quince años, o comparando la imposición tributaria del impuesto sobre la renta de personas jurídicas. Se han identificado más de cuarenta indicadores macro para su seguimiento.

3.2 Procesos de identificación del riesgo basados en casos nacionales en la CCRA

Los procesos de identificación y evaluación del riesgo a nivel Nacional son incorporados a varias áreas del cumplimiento tributario en la CCRA. Proveen el análisis de casos de estudio de riesgo de ingresos tributarios, y el enfoque de los esfuerzos del apoyo y el cumplimiento en áreas donde el riesgo es mayor. Estos incluyen los procesos:

- En la etapa de registro de empresas;

- ❑ En la etapa donde son identificados los contribuyentes incorrectamente fuera del sistema tributario;
- ❑ En la etapa de post-procesamiento o de auditoría; y
- ❑ En la etapa de cobro tributario.

Por ejemplo, para las personas jurídicas que se registran para una cuenta de impuesto sobre bienes y servicios (GST), una vez en el sistema los parámetros de riesgo son utilizados para identificar a los nuevos registrados que tienen riesgo de cometer un fraude. En tanto que el proceso se encuentra todavía en desarrollo, se planifican una variedad de criterios. Estos incluyen:

- ❑ La revisión de la historia de cumplimiento de la empresa con otros programas como presentación del impuesto sobre la renta, y asegurando que el contribuyente no esté involucrado en actividades fraudulentas previas;
- ❑ Asegurarse que el número de identidad que se está utilizando no fue utilizado en un robo de identidad y que no parezca anormal para alguien operando una empresa nueva (por ejemplo un niño o una persona anciana);
- ❑ Asegurarse que los números de contacto y domicilios no estén duplicados en el registro.

Los procesos y sistemas nacionales están también en lugar para identificar posibles no presentadores y no registrados. Estos sistemas típicamente involucran comparar los registros únicos de contribuyentes con la documentación de terceros (por ejemplo, documentación de ingresos de intereses obtenido de bancos, documentos de pagos a subcontratados obtenidos de contratantes de construcción y departamentos gubernamentales, etc.). El elemento más importante en este proceso es comparar a las partes claves de esta información que pueden ser utilizadas para identificar contribuyentes canadienses de alto riesgo, que no aparecen en el registro único de contribuyente.

También existe un proceso para el impuesto sobre la renta y el impuesto a los bienes y servicios para examinar el riesgo antes de emitir reembolsos a los contribuyentes. Estos sistemas típicamente involucran el uso de criterios de negocios que producen una revisión antes de emitir los cheques. Los criterios desarrollados destacan situaciones donde el riesgo de informar incumplimientos es alto. El personal de Auditoría examina estas situaciones de alto riesgo y determina si el reembolso puede proceder de manera requerida, o si una auditoría es necesaria antes de emitir el cheque.

Del mismo modo, los procesos y sistemas existen para focalizar nuestros esfuerzos en la recaudación y cuentas a cobrar. El perfil de los clientes y la utilización de las reglas de negocios, se emplean para dar prioridad a la carga de trabajo para la acción de recaudación.

Nuestro post-procesamiento de sistemas de auditoría emplea técnicas sofisticadas para evaluar los riesgos de cumplimiento del contribuyente, y es discutido con mayor detalle en la siguiente sección de este trabajo.

4.0 SISTEMAS DE EVALUACIÓN DEL RIESGO NACIONAL Y EL PROCESO DE AUDITORÍA

Una vez que las declaraciones de impuestos han sido procesadas y aceptadas como registradas, están sujetas a procesos adicionales para identificar y estimar el riesgo tributario. Luego, esta información es utilizada por el personal de auditoría responsable en enfocar el incumplimiento a través de nuestro programa de auditoría Nacional. Utilizan la información para dirigir sus esfuerzos en dirección al cumplimiento y la ejecución en áreas donde el riesgo es mayor. Los sistemas de evaluación de riesgos nacionales que apoyan este proceso examinan los atributos del cumplimiento para cada uno de los contribuyentes. En Canadá, esto incluye los 23 millones de contribuyentes individuales, de impuesto sobre la renta (incluyendo a personas independientes), 1.3 millones de personas jurídicas contribuyentes, y 2.5 millones de cuentas de productos y servicios.

El programa nacional de auditoría ha sido segmentado en varios sectores, cada uno responsable por un tipo específico de riesgo del cumplimiento tributario. Algunos son específicos por cliente, mientras otros son orientados a un tema específico del cumplimiento. Estos incluyen el impuesto a la renta general, evitar impuestos internacionales, economía clandestina, negocios grandes, cuentas de productos y servicios, comercio electrónico e investigaciones criminales. Los sistemas nacionales de evaluación del riesgo son apoyados por análisis del riesgo sobre cada una de los sectores específicos del cumplimiento. Los especialistas en cada una de estas áreas apoyan activamente los esfuerzos de los programas dirigidos a identificar estos tipos específicos de riesgos, aplicando su experiencia de programas, y conocimientos analíticos relacionados con la tarea a identificar y estimar el riesgo

Para que los sistemas de evaluación del riesgo nacional sean efectivos, deben tener suficientes datos para poder evaluar el riesgo del cumplimiento, y además hay que tener los parámetros del criterio o conocimiento para poder elaborar las conclusiones acerca del incumplimiento de estos datos. Se realiza un considerable esfuerzo para recabar los datos correctos para evaluar el riesgo, y capturar los criterios por los cuales el riesgo es identificado.

Se recaba una amplia variedad de datos es juntada en una base de datos de relaciones (por ejemplo, un mercado de datos) para poder apoyar el proceso de la identificación de los riesgos y su estimación. Esto incluye:

- ❑ La información de la declaración de impuestos;
- ❑ La información de los estados financieros de las empresas, incluyendo las partidas de los estados de resultados, balances generales y estados de reconciliación;
- ❑ Las verificaciones cruzadas de programas que establecen enlaces específicos por cliente, sobre información del impuesto sobre la renta, cuentas de planillas del empleador, cuentas de bienes y servicios, cuentas de importadores, empresas y sus accionistas principales, y cuentas de los contribuyentes y sus esposas;
- ❑ La codificación por clasificación de industria;
- ❑ Los enlaces a ciertos archivos de datos provinciales (o por estado) tales como: impuesto a las ventas de minoristas y valuación de propiedades; y
- ❑ Las bases de datos desarrolladas internamente, que son útiles para evaluar el riesgo, tales como: las normas de ganancia neta y bruta para sectores industriales y regiones económicas de Canadá, otras normas de coeficientes financieros, y normas de ingresos por familia para barrios definidos por el sistema postal de Canadá.

Esta base de datos por sí sola no es suficiente para un sistema de evaluación de riesgo efectivo computarizado, a pesar de ser un prerrequisito. Las próximas dos secciones

resumen las técnicas utilizadas por la CCRA para identificar el incumplimiento potencial que requiere una revisión adicional.

4.1 Identificación del incumplimiento basado en el conocimiento

El conocimiento de auditores con experiencia, así como las técnicas estadísticas y de búsqueda de datos (*data mining*), son utilizados para desarrollar los criterios que, comparados con la base de datos, identificarán el incumplimiento potencial y estimarán los posibles riesgos de los ingresos. En el caso de auditores, identificarán los casos de incumplimiento que encuentran más frecuentemente en sus actividades diarias de auditoría. Basados en su experiencia y conocimiento, pueden proveer los criterios por los cuales el sistema nacional computadorizado puede identificar estos tipos de incumplimiento. Hasta la fecha, más de 190 diferentes conjuntos de criterios han sido desarrollados para identificar el incumplimiento. Los ejemplos de los mismos incluyen:

- Un área de preocupación en el sector de ingresos por alquiler es no usar precios de mercado razonables cuando se alquila una propiedad residencial, lo cual resulta en reclamos inapropiados de pérdidas. Estas situaciones son identificadas de diferentes formas, incluyendo el uso del impuesto a la propiedad y datos de gastos de intereses para estimar el valor de mercado real de la propiedad y el valor asociado del alquiler.
- Ingresos no informados son un tema clave cuando se compara el cumplimiento con la economía clandestina. Diferentes criterios son utilizados para identificar abusos potenciales, incluyendo pruebas de origen y aplicación de fondos y comparando los ingresos de la familia de los contribuyentes a los de familias viviendo en el mismo barrio.
- Las características de empresas presentadoras del impuesto sobre la renta son comparadas estadísticamente con empresas que en la base de resultados de auditoría anteriores muestran incumplimiento. La determinación de la posibilidad de un riesgo de ingresos se establece posteriormente.

4.2 Búsqueda de datos

El conocimiento de auditores con experiencia es complementado con el poder de un sofisticado software de computadora para mejorar la efectividad de los sistemas. La búsqueda de datos es el proceso de exploración y análisis, por medios automáticos, de grandes cantidades de datos para poder descubrir patrones y reglas significativas¹. Las técnicas típicas empleadas incluyen procedimientos tales como redes neurales y árboles de regresión. Básicamente lo que ocurre es que con un conjunto dado de datos, el software de búsqueda se le requiere que distinga las características de los contribuyentes que no han cumplido (normalmente sobre la base de resultados de auditoría anteriores) de aquellos que si cumplen. El software puede analizar miles de características simultáneamente, y encontrar patrones en los datos, que pueden utilizarse para encontrar nuevos criterios para identificar el incumplimiento.

4.3 Herramientas automatizadas de selección de la carga de trabajo

¹ Berry and Linoff, "Mastering Data Mining", 2000

Los sistemas nacionales están disponibles para programar gerentes, así como oficinas tributarias locales, en todo el país a través del Sistema de Medición, Perfil y Evaluación del Cumplimiento (COMPASS). COMPASS es una herramienta de software de inteligencia de negocios / apoyo de decisiones. En el centro del sistema hay información integrada sobre las características del archivo y riesgos potenciales del cumplimiento para cada contribuyente canadiense. Esta información viene de los procesos de identificación de riesgos y estimaciones, según lo determinado por el sistema Nacional de evaluación de riesgos. Al utilizar COMPASS, los gerentes de programas pueden analizar rápidamente los riesgos por sector de industria, área geográfica, como también otros detalles estadísticos y demográficos. Esto puede ayudarlos a establecer planes de programas basados en riesgos. Programadores de cargas de trabajo de auditoría en todo el país utilizan COMPASS para:

- Ganar acceso rápido al apuntar y hacer clic en la carga de trabajo de alto riesgo, en un ambiente tipo Windows;
- Ver perfiles amplios de cumplimiento del contribuyente para tomar decisiones de carga de trabajo de auditoría;
- Probar teorías de cumplimiento utilizando criterios establecidos individualmente para detectar nuevas áreas de incumplimiento y fraude; y
- Acceder a los análisis de investigación de cumplimiento e informes para respaldar decisiones que se toman al encarar el incumplimiento.

4.4 Conocimiento local en el proceso de auditoría

Los programadores de la carga de trabajo de auditoría aplican su propio conocimiento local para tomar decisiones finales con respecto a si se debe realizar una auditoría u otra acción de cumplimiento. Por ejemplo, los sistemas nacionales pueden identificar un contribuyente en el sector agropecuario donde la utilidad neta sea bien fuera del patrón para ese tipo de negocio específico. Un programador local de la carga de trabajo de auditoría, sin embargo, puede saber que la ganancia neta baja puede explicarse por daños de granizo. Este tipo de información no se encuentra disponible para sistemas nacionales, y es un ejemplo en dónde el conocimiento local agrega valor en el proceso de tomar decisiones. Los oficiales de carga de trabajo también pueden tener información en la forma de pistas que pueden utilizarse para apoyar decisiones. Típicamente, las pistas que pueden ser utilizadas para apoyar sus decisiones. Las pistas son descubiertas durante la realización de una auditoría cuando, por ejemplo, el auditor encuentra un pago, a otro contribuyente, que puede ser sospechoso. Los informantes son otro recurso de las pistas. Actualmente estos tipos de pistas están siendo integrados en los sistemas nacionales.

4.5 Sistemas nacionales e información estratégica (análisis agregado)

Los sistemas nacionales proporcionan una identificación de las posibles áreas de incumplimiento y las estimaciones de riesgo para todos los contribuyentes. Por lo tanto, los resultados del sistema de casos individuales pueden clasificarse y agregarse. La información provista en el análisis agregado puede utilizarse para demostrar cómo se distribuye el incumplimiento a través de sectores industriales, áreas geográficas de Canadá u otros parámetros demográficos o estadísticos. Esto nos permite enfocar más ampliamente nuestros esfuerzos del cumplimiento

Por ejemplo, se identificaron diecisiete áreas diferentes de riesgo (utilizando criterios establecidos por auditores con experiencia) para el sector de ingresos por alquileres. Comparando los criterios con todos los contribuyentes en el sector es posible determinar la frecuencia de la realización de los diferentes riesgos del cumplimiento. El siguiente cuadro

muestra la distribución de los cinco riesgos más altos del sector, tanto en términos de frecuencia como en términos de los dólares en riesgo. Este tipo de análisis nos permitió enfocar nuestra atención más específicamente en los dos mayores riesgos identificados, que son el no utilizar valores justos del mercado para el alquiler, y el desembolso inapropiado de partidas de capital.

Sector de Alquileres - Análisis de Temas		
Tema	Frecuencia	Impuesto en Riesgo
Valor Justo del Mercado No Utilizado	56.799	\$150.317.464
Capital vs Gasto Actual	59.114	\$ 48.925.547
Porción Personal Baja	15.590	\$ 14.547.613
Otros Gastos	17.727	\$ 12.348.795
CCA Crea Pérdida	3.894	\$ 5.170.858

También se pueden utilizar los sistemas para analizar riesgos de ingresos para tipos específicos de problemas de cumplimiento. Por ejemplo, la CCRA ha analizado los riesgos asociados con los ingresos no informados, comúnmente asociados con la economía informal². Para el tema de los ingresos no informados, el incumplimiento se identifica principalmente cuando parece que el origen de fondos del contribuyente no es adecuado para apoyar su estilo de vida. Esto es determinado a través de un amplio análisis de datos utilizando una serie de pruebas y criterios incluyendo:

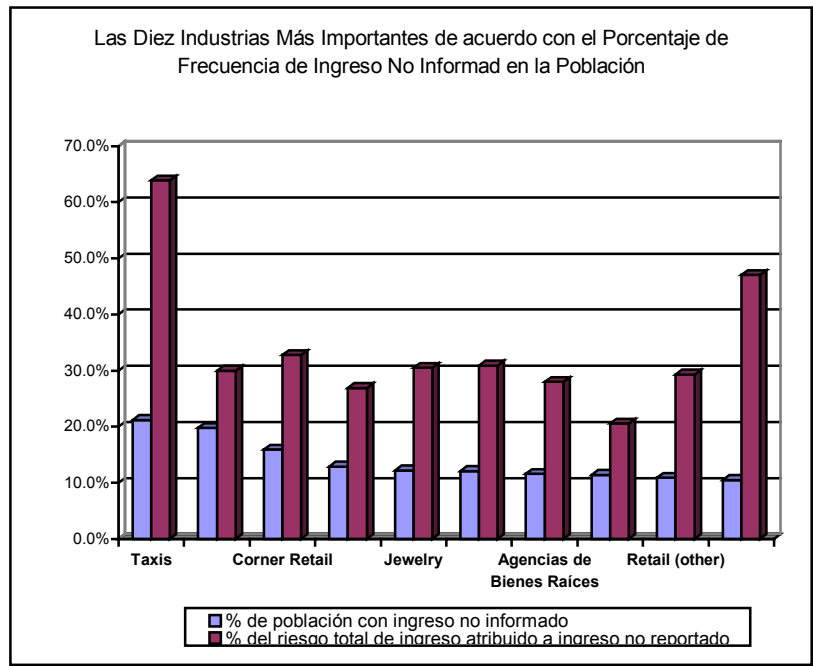
- Una prueba de origen y la aplicación de fondos;
- Una comparación de los ingresos de la familia del contribuyente con los ingresos de una familia de barrio; y
- Un análisis de los ingresos de la familia del contribuyente en relación al precio de compra de propiedades del contribuyente (cuando se encuentre disponible la información de evaluación provincial de la propiedad).

Es así como los contribuyentes dueños de propiedades costosas sin ingresos familiares informados adecuadamente son señalados como contribuyentes con posibles ingresos no informados, y el impuesto en riesgo es estimado basándose en los puntos de referencia para las propiedades con dueño de ese rango de precio de compra en particular. De la misma manera, si los ingresos de la familia de un contribuyente son substancialmente por debajo del punto de referencia del barrio, también es señalado como susceptible de tener ingresos no informados. Finalmente, se estima la aplicación del contribuyente de fondos familiares, incluyendo los ingresos de intereses capitalizados, contribuciones de capital a negocios, préstamos a sus compañías, como también aportes de costo de vida. Cuando esta cantidad excede substancialmente los orígenes informados, la empresa es señalada.

Se reconoció, que ciertos sectores de la economía clandestina, incluían individuos que están empleados, pero que tienen un segundo ingreso proveniente del empleo independiente, usualmente no es informado, como también los no registrados, no eran incluidos en este análisis, porque no se conocía el sector en el que estaban trabajando informalmente. Aún cuando existiendo estas exclusiones, la información proporcionó un buen perfil de la economía clandestina para individuos que trabajan independientemente por su cuenta, y por lo tanto, fue posible utilizarlo para apoyar decisiones relacionadas con la asignación de recursos y esfuerzos en la dirección de objetivos.

² Ingreso No Informado: Análisis de los Riesgos del Ingreso, Dirección de la Investigación del Cumplimiento, Febrero, 2000.

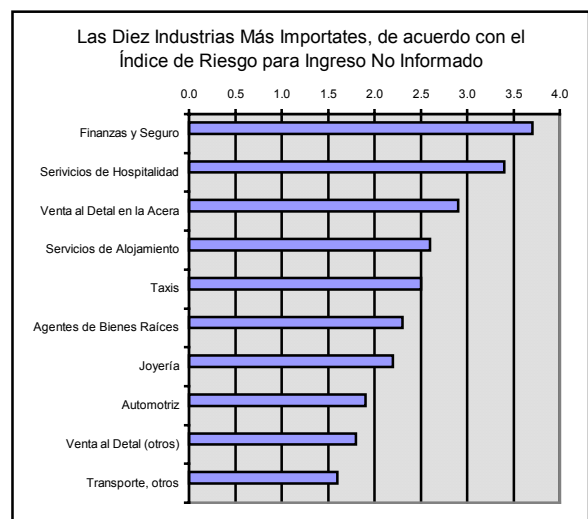
El gráfico adjunto muestra las diez industrias donde el coeficiente de existencia de ingresos no informados fue el máximo, basado en los resultados de los sistemas nacionales. Se muestra, tanto la frecuencia porcentual y la proporción asociada de riesgo de dólar por cada industria. Tal como se esperaba, los diez más altos eran industrias donde predomina el dinero en efectivo. La industria de taxis no solamente tenía la proporción más alta de individuos con ingresos no informados, sino también la proporción más alta (más de 50%) de riesgo de ingresos



totales en su industria, atribuido a ingresos no informados. En términos de tamaño de mundo sin embargo, la industria sólo representa 1,5% de los autónomos con ingresos no informados y correspondía sólo al 1,3% del total de riesgo de ingresos. Es digno de notar de una perspectiva Nacional la colocación del sector minorista (especialmente el minorista de la esquina, incluyendo los almacenes con pequeños ingresos brutos) y el sector del transporte en la agrupación de los diez más altos, y la ausencia del sector de la construcción. No obstante, se advirtió, que el sector de la construcción, era el más factible de tener un riesgo substancial relacionado a no inscribirse y no presentadores de declaraciones que los otros sectores. Esos riesgos no fueron reflejados en estos gráficos.

Otra perspectiva examinada fue el riesgo de ingresos no informados en una base de las diez industrias con el índice de riesgo más alto. El índice se estableció al comparar el impuesto per cápita en riesgo por ingresos no informados en los sectores específicos al impuesto per cápita total en riesgo para todos los sectores. Nótese que este índice no tomó en cuenta el tamaño económico del sector. Por ejemplo, un sector pequeño con un impuesto per cápita grande en riesgo pudo tener un índice de riesgo más alto que un sector grande con un impuesto per cápita más pequeño en riesgo.

La comparación con el gráfico anterior, que fue basada sobre la tasa de existencia de ingresos no informados, muestra que nueve de las diez industrias más altas aparecen en los dos gráficos. Es interesante, que cuando las industrias estaban clasificadas por riesgo de capital, la industria de finanzas y seguros aparecía. Sólo 0,4% de todos los individuos autónomos estaban en este sector, pero llevaban 1,5% del total de ingresos en riesgo para ingresos no informados. Esto se tradujo en un riesgo por capital alto con relación a las otras industrias. Aunque los ingresos no informados generalmente no es un tema que uno espera ver en este sector (según lo indicado por la frecuencia relativamente baja de existencia de este tema), no



obstante, cuando hay ingresos no informados en el sector, había substancialmente más riesgo per cápita que en los sectores sustentados en dinero en efectivo. Se realiza una investigación adicional sobre esta anomalía, aún cuando se piensa que es el resultado de grandes pérdidas, lo que provoca un asunto de origen y aplicación de los fondos. Otros puntos importantes que se incluyen:

- El sector de transporte (especialmente los taxis), aún cuando tiene una alta frecuencia de ingresos no informados, tiene riesgo de cantidades más baja per cápita.
- El riesgo en el sector de los minoristas de la esquina (vendedores con kioscos en las aceras), señaló la necesidad de aumentar el enfoque a ser aplicado.

4.6 Midiendo el desempeño del sistema nacional de evaluación de riesgo

El desempeño de los sistemas nacionales es medido en forma continua para determinar su efectividad en identificar un riesgo. Típicamente esto involucra comparar los resultados de auditoría para diferentes grupos de riesgo estimados. Uno espera que al aumentar el riesgo estimado, también aumenten las cantidades de los ajustes de auditoría. Al examinar la relación, uno puede comparar el efecto de establecer los objetivos utilizando los sistemas nacionales, sobre lo que se puede esperar si las auditorías fuesen seleccionadas aleatoriamente. Estudios recientes de la CCRA muestran que el efecto de 'levantar' en vez de los objetivos, utilizando los sistemas nacionales es de 2.5 veces a 4.4 veces lo que uno podría esperar sin determinar objetivos, dependiendo del sistema de riesgo específico (por ejemplo, impuesto sobre la renta individual, impuesto sobre la renta de personas jurídicas, o impuesto a productos y servicios).

Levantar es una medición de la efectividad de un modelo de predicción, calculado como la relación entre los resultados obtenidos con y sin el modelo de predicción. Mide el grado de mejora en la selección de archivos basándose en las estimaciones de riesgo provistas por los sistemas nacionales.

Estos estudios validan la habilidad de los sistemas en apoyar recursos de objetivos dirigidos a áreas de riesgos. Esto puede demostrarse utilizando los resultados de auditorías de impuesto a las ganancias aleatorias realizadas en el sector de servicios para los negocios no incorporados en empresas. En la siguiente tabla, los resultados de las auditorías fueron acumulados de una manera que los ordenó sobre base del tamaño del riesgo estimado de los sistemas nacionales. Se establecieron tres categorías: resultados de la auditoría, donde la estimación del riesgo excedía \$25.000; resultados de la auditoría donde la estimación del riesgo fue positiva pero menor o igual a \$25.000; y resultados de la auditoría donde no se encontró ningún riesgo utilizando los sistemas nacionales. De todas las auditorías, había un 7,4 por ciento que cayó en la categoría teniendo una estimación de riesgo excediendo los \$25.000. Si las estimaciones de riesgo no influenciaron el resultado de la auditoría, uno esperaría que el 7,4 por ciento de las auditorías generarían 7,4 por ciento del total de ajustes tributarios. Sin embargo, resultaron en 32,4 por ciento de los ajustes totales de 4,4 veces la expectativa. Resultando en que la "levantada" es de 4,4. La conclusión a que se puede llegar es que por usar los sistemas de riesgo Nacional para establecer el objetivo de las auditorías, se pueden mejorar los resultados de la auditoría y enfocar mejor el incumplimiento.

Las últimas dos columnas del gráfico examinan la relación entre el puntaje del riesgo y el porcentaje de archivos con ajustes (cambiar tasa), como también el porcentaje de los archivos con un ajuste tributario significativo (ajuste grande - ajustes tributarios mayores que

\$5.000). Ambos indicadores de efectividad son también relacionados positivamente con el puntaje de riesgo, y los “Factores de Levantamiento” pueden calcularse para los mismos.

**Desempeño de los Sistemas Nacionales de Evaluación de Riesgo
Autónomos en el Sector de Negocios de Servicios
1999 Programa de Auditoría Básica (Auditorías Aleatorias)**

Rango de Riesgo	% de Población Auditada	Ajuste Promedio	% de Ajuste Total	Levante	Tasa de Cambio	Tasa de Cambio Elevada
Cero	72,3	2.284	48,4	0,67	47,2	10,8
\$1 - 25K	20,3	3.218	19,2	0,95	49,2	22,4
\$25K +	7,4	14.916	32,4	4,4	87,2	48,2
Total	100,0	3.408	100,0	1,0	49,9	15,6

4.7 Procesos de mejoramiento continuo

Los resultados de la auditoría, también son utilizados en el proceso de mejoramiento continuo. Por ejemplo, se utiliza la investigación para examinar casos donde los sistemas nacionales de evaluación de riesgos estimaron que no había riesgo, pero donde se realizaron ajustes significativos de auditoría. Un estudio reciente de la CCRA en este sentido, sobre personas independientes auto-empleadas encontró vacíos en el modelo de incumplimiento relacionado con un área del estado de ingresos y egresos de empresas. Como resultado del análisis, se realizaron once recomendaciones de mejoras. Se implementaron otros procesos de mejoramiento continuo. Estos incluyen: tener un equipo de especialistas en auditoría del país para identificar nuevas tendencias de negocios y cumplimiento, modelar criterios nuevos para identificar incumplimiento, y validar y mejorar los criterios actuales. Integrando nuevos orígenes de datos relevantes para evaluar el riesgo es también una actividad continua enfocado en mejorar los sistemas nacionales.

5.0 EL PROGRAMA DE AUDITORÍA BÁSICA

El Programa de Auditoría Básica es uno de los medios por el cual la CCRA controla el cumplimiento y como resultado, puede mejorar su enfoque del cumplimiento. El programa consiste en conducir auditorías aleatorias a empresas pequeñas y medianas, para medir tasas de cumplimiento y tendencias, así como para entender mejor las causas ocultas del incumplimiento. El programa incluye auditorías al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre la venta de bienes y servicios. Bajo el programa de Auditoría Básica, las empresas son seleccionadas para auditoría utilizando métodos de muestreo estadístico. La información detallada con respecto al incumplimiento es capturada y analizada (por ejemplo: detalles de valuaciones, motivos para el incumplimiento). Cada año efectuamos, entre 1.500 y 2.000 auditorías aleatorias.

La información del Programa de Auditoría Básica es utilizada para una variedad de propósitos:

- La información obtenida de estas auditorías puede utilizarse para estas auditorías y para estimar tasas de cumplimiento entre las poblaciones de muestreo y para aumentar el entendimiento sobre el incumplimiento. Esta información también nos permite comparar la tasa de cumplimiento entre diferentes segmentos de la población y rastrear tendencias de cumplimiento a través del tiempo.

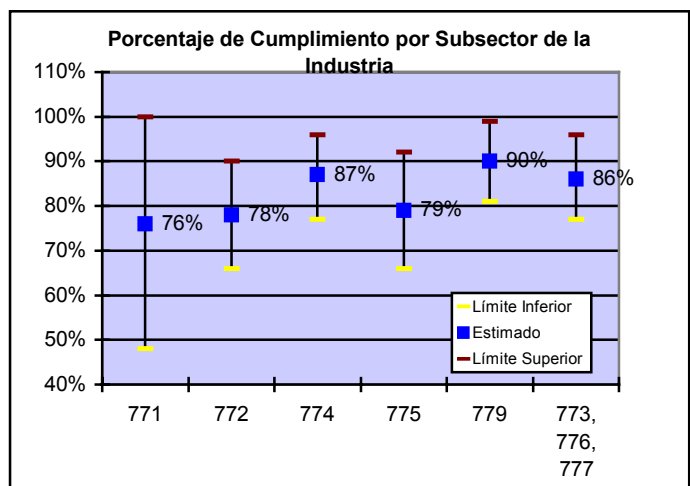
- ❑ La información obtenida a través del programa de Auditoría Básica es utilizada para validar y mejorar los sistemas automáticos de evaluación de riesgos.
- ❑ Al enfocar las auditorías aleatorias sobre una base sectorial, podemos establecer un perfil de grupos específicos de población que pueden utilizarse para mejorar nuestras estrategias y programas de auditoría.
- ❑ Los resultados del programa Básico de Auditoría proveen información con respecto a las tasas de cumplimiento y tendencias que pueden utilizarse para respaldar la necesidad de recursos adicionales o identificar la necesidad de cambiar recursos existentes para poder maximizar la habilidad y mejorar el cumplimiento.
- ❑ Parte de la información detallada obtenida a través del programa de auditorías aleatorias nos permitirá adquirir discernimiento sobre el comportamiento del contribuyente. Por ejemplo, se pide a los auditores codificar ajustes de auditoría para identificar la razón del incumplimiento (por ejemplo, intencional por el contribuyente, intencional por el preparador de la declaración; técnico; falta de conocimiento; etc.)

Todas las auditorías aleatorias son conducidas como auditorías de alcance completos. Sin embargo, como en cualquier auditoría el auditor debe utilizar juicio profesional para determinar el alcance del trabajo de auditoría en cada área. Los auditores son recordados consistentemente a ir más allá de los registros contables y registros auxiliares. Donde la confiabilidad de los registros contables está bajo sospecha y/o el estilo de vida aparente es inconsistente con los ingresos indicados, los auditores utilizan enfoques indirectos o investigativos.

La población se estratifica por sector de industria e ingresos. La auditoría por muestreo se selecciona de cada estrato. Cada auditoría por muestreo representa un promedio ponderado de la población oculta. Nuestro plan anual de muestreo normalmente cubre uno o dos grupos de población. La precisión deseada y nivel de confianza para estimaciones de población determina el tamaño de la muestra de la población. También tratamos de obtener un razonable grado de precisión para subconjuntos de grupos de la población, aun cuando nuestra habilidad de hacer esto está limitada por el costo de conducir auditorías y la limitación de los recursos.

Los auditores deben completar formularios adicionales para estas auditorías. Los formularios son diseñados para capturar información de ajuste de auditoría. Se han desarrollado formularios separados para cada tipo de impuesto – esto es GST/HST, impuesto sobre la renta para personas naturales y jurídicas. La primera página contiene los datos de identificación y perfil de las empresas. Las siguientes páginas contienen información con respecto a ajustes con un detalle por tipo específico de ajuste (por ejemplo, tipo de ingresos / gastos ajustados). Cada monto ajustado se codifica con respecto a la evaluación del auditor de la característica de comportamiento de por qué ocurren. Para asegurar un cuadro completo de cumplimiento, todos los ajustes son registrados aún cuando las cantidades son pequeñas y no se levanta ninguna evaluación.

El primer año de nuestro programa de auditoría básica (1999) examinó individuos independientes auto-empleados y cuentas de bienes y servicios en el sector de productos y servicios. Sesenta y un por ciento de las cuentas GST tenían ajuste de algún tipo. Cincuenta y ocho por ciento de los ajustes se relacionaban con créditos tributarios, mientras que veintiséis por ciento estaba



relacionado con ventas informales. Esto se compara con la auditoría de impuesto a las ganancias de autónomos, donde 44 por ciento de los archivos tenían algún ajuste, con 85 por ciento de los ajustes relacionados con gastos. Los resultados fueron analizados adicionalmente aplicando una definición para cumplimiento que incluía un nivel de materialidad (por ejemplo, los ajustes involucrando más de \$1,000 de impuestos). La gráfica muestra las tasas de cumplimiento de varios subsectores en el sector de empresas de servicios para personas independientes auto-empleadas. El rango que se señala indica que estamos con 95 por ciento de confianza que la tasa verdadera de confianza de la tasa real de cumplimiento para el subsector se encuentra entre los límites superiores e inferiores. Los subsectores incluyen Agencias de Colocación de Empleo (771), Servicios de Computación (772), Servicios de Contabilidad (773), Servicios de Publicidad (774), Servicios de Ingeniería (775), Abogados (776), Consultores Gerenciales (777) y Otras Empresas de Servicios (779). Este tipo de información puede utilizarse para dirigir la atención del programa de auditoría a subsectores con tasas de cumplimiento más bajas.

Otro análisis similar realizado basado en diferentes rangos de ingresos brutos, por región geográfica, en los números de años en el negocio y por el tipo y cantidad del ajuste. Los resultados se utilizarán para respaldar y mejorar el desarrollo de nuestra estrategia de Auditoría.

6.0 EL SISTEMA DE MEDICIÓN DE CUMPLIMIENTO

El Sistema de Medición de Cumplimiento (SMC) es un método para monitorear el cumplimiento, evaluarlo, y mejorar nuestra forma de enfocarlo. Es un enfoque sistemático y establecerá un punto de vista consistente sobre el cumplimiento, en cualquier momento.

El SMC permitirá que los tomadores de decisión:

- Entiendan las tendencias del cumplimiento y cómo se relacionan con programas e iniciativas actuales;
- Ayuden a identificar áreas donde las estrategias para el cumplimiento deben modificarse o ajustarse; y
- Estén atentos a tendencias emergentes sobre la falta de cumplimiento que necesitarán atención especial en el futuro.

En el centro del SMC están los *indicadores de cumplimiento* que le siguen el rastro de las tendencias del cumplimiento usando un conjunto de medidas de búsqueda derivadas de una variedad de fuentes de datos internos y externos. Los indicadores también son utilizados para identificar los riesgos del cumplimiento y temas para un estudio más profundo y evaluar los impactos del cumplimiento de estrategias e iniciativas de programas. Están basados en definiciones del cumplimiento claramente expuestas, y son desarrollados para segmentos de clientes específicos.

Se han identificado alrededor de ciento cincuenta indicadores de cumplimiento para desarrollo e implementación en el SMC. Serán rastreados anualmente y juntos trazarán el cuadro macro del cumplimiento para cada aspecto del cumplimiento (registro, archivo, informe y pago). Se está desarrollando un sistema de información para mejorar nuestra capacidad de seguimiento y elaboración de informes.

El SMC traza los indicadores utilizados para monitorear los cambios en el comportamiento del cumplimiento y para medir los impactos de los programas de CCRA en los clientes. Basándose en las fuentes de datos, los indicadores de cumplimiento pueden ser libremente agrupados en cuatro amplias categorías.

- **Los Indicadores de Cumplimiento Macro** ilustran una relación entre un aspecto del cumplimiento y una estadística externa, una referencia fija o un punto de referencia similar que puede utilizarse para rastrear tendencias macro.
- **Los Indicadores de Cumplimiento Relacionados con el Programa** evalúan el impacto de un programa, estrategia o iniciativa en una población-cliente específica. Este grupo de indicadores, son medidas derivadas de cálculos estadísticos o estimaciones basadas en muestras aleatorias, evaluación de riesgo u operaciones administrativas.
- **Los Indicadores de Cumplimiento Basados en la Opinión Pública** extraen la información de encuestas a la opinión pública e investigan resultados que identifican áreas de cumplimiento subyacente y/o falta de cumplimiento. Este grupo de indicadores generalmente trata con la conciencia, percepción, comportamiento, motivación y frecuencia de la falta de cumplimiento del público.
- **Los Indicadores de Cumplimiento de Evaluación de Impacto** miden el impacto del programa basándose en investigaciones o estudios específicos. Estos indicadores investigan las relaciones de causa y efecto, y los factores a los que se les atribuye un aumento de efectividad.

7.0 CONCLUSIÓN

La CCRA decidió lograr el cumplimiento de las obligaciones tributarias siguiendo un enfoque basado en la administración del riesgo. Pone sus mejores esfuerzos en la identificación y la evaluación de los riesgos del cumplimiento y comprender los factores subyacentes que contribuyen al riesgo. En el desarrollo de nuestras estrategias de cumplimiento, tenemos como objetivo estos factores subyacentes y asegurar que los impactos de las estrategias sean medidos, y que se desarrollen procesos de monitoreo y retroalimentación, para asegurar el mejoramiento continuo. El análisis es la base para la toma de decisiones, y nuestro enfoque reúne los datos, la informática, metodología estadística y económica, y el conocimiento humano y el discernimiento.

Sr. Neil Barclay

Director General de Cumplimiento y Administración de Negocios
 Agencia de Aduanas e Ingresos de Canadá
 Canadá
 Correo electrónico: neil.barclay@ccra-adrc.gc.ca

Caso práctico:

TEMA 1.2 EL ANÁLISIS DE RIESGO PARA LA FISCALIZACIÓN

Joao Paulo Morais Canedo

Director de Servicios de Prevención e Inspección
Dirección General de Impuestos
(Portugal)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. El Análisis de Riesgo en el Centro del Control Fiscal.- 2.1 La toma de decisión.- 2.2 Los principios y las estrategias en el control fiscal.- 3. El Sistema de Análisis de Riesgo.- 3.1 Los conceptos y los elementos de análisis de riesgo.- 3.2 Los resultados producidos por el sistema y el impacto en la gestión.- 4. El Modelo de Análisis de Riesgo en Portugal.- 4.1 La segmentación de los contribuyentes.- 4.2 La calificación de la importancia económica y fiscal.- 4.3 La calificación de la organización y del comportamiento fiscal.- 4.4 La determinación del riesgo.- 5. El Análisis de Riesgo en la Estrategia y en el Planeamiento Inspector – El Proceso de Gestión del Riesgo.- 5.1 La toma de decisión con base en el riesgo.- 5.2 La intervención operacional orientada al riesgo.- 5.3 El análisis de riesgo en el planeamiento operacional.- 6. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

El sistema contable de las empresas ofrece la información necesaria para la toma de decisiones de la gestión empresarial.

¿Y para la toma de decisiones en el ámbito del control fiscal, qué instrumentos deben ser utilizados?

En efecto, una buena práctica a nivel del control fiscal presupone la disponibilidad de información sobre la población de contribuyentes, con relación a los cuales se deben construir perfiles de riesgo, que sirvan de soporte a la toma de decisión, de forma que esta pueda ser clara, objetiva y eficaz.

¿Pero cómo construir un sistema de información que permita gestionar y tomar decisiones en ámbito del control fiscal de modo inteligente y direccionado para el riesgo?

Como contribución para esta pregunta, se pretende con este trabajo evidenciar lo indispensable de la existencia de sistemas de información para la toma de decisión en el ámbito del control fiscal, donde se presenta el análisis de riesgo como la respuesta más adecuada.

De este modo, teniendo como fondo esta premisa, el presente trabajo se divide en cuatro partes principales:

La primer parte tiene como objetivo definir el control fiscal, en sus principios, objetivos y estrategias, y destacar la importancia del análisis de riesgo para el proceso de toma de decisión.

En la segunda parte, se pretende caracterizar el modelo de análisis de riesgo, de acuerdo con sus principios generales y sus vertientes técnicas más importantes.

En la tercera parte, se busca presentar el modelo de análisis de riesgo implementado en Portugal en la unidad central de inspección orientada para el sector financiero y para las grandes empresas, presentándose ahí su estructura y su modo de funcionamiento.

En la cuarta parte, se busca demostrar que los sistemas de análisis de riesgo no constituyen solamente por sí un fin, sino que deben ser insertados en un modelo de gestión del riesgo, el cual involucra no solamente al componente de análisis y evaluación del riesgo para la selección de contribuyentes, como también los componentes de gestión de los recursos humanos, de la selección de contribuyentes y de las formas de intervención operacional, como elementos determinantes de todo el proceso de control fiscal y del planeamiento de las actividades de inspección.

Por fin, se concluye sobre la importancia de la adopción de un sistema de análisis de riesgo para el proceso de gestión del control fiscalizador, buscándose evidenciar sus aspectos más relevantes y algunas de sus limitaciones.

2. EL ANÁLISIS DE RIESGO EN EL CENTRO DEL CONTROL FISCAL

2.1 LA TOMA DE DECISIÓN

A los agentes que ejercen actividades de naturaleza económica y a todos los ciudadanos en general, las administraciones tributarias les deben crear las mejores condiciones para que aquellos puedan ejercer de forma cómoda y simplificada sus obligaciones constitucionalmente consagradas de pago de impuestos.

Los agentes económicos y los ciudadanos en general se pueden dividir en tres grandes grupos, caracterizados cada uno de ellos por su posición relativa frente al sistema fiscal y que son esencialmente:

- los que están registrados en el sistema;
- los candidatos al registro y los nuevos registrados en el sistema;
- los no registrados que funcionan al margen del sistema.

De un modo general, deben constituir objetivos de las administraciones tributarias acompañar, a través de procedimientos de vigilancia y de control, el comportamiento de los contribuyentes registrados, conocer el perfil de los contribuyentes que se pretenda registrar e identificar y traer para el sistema todos aquellos que ejerzan actividades de cualquier tipo, susceptibles de generar obligaciones de índole fiscal pero que se encuentran fuera del sistema, funcionando en la ilegalidad.

De esta manera, las administraciones tributarias se obligan a la adopción de estrategias acordes con la realidad de estos grupos de contribuyentes y que deben ser implementadas a través de lo que habitualmente se llama sistema de control fiscal, teniendo en vista un objetivo central: ejercer una vigilancia y control que aumente el riesgo de detección del incumplimiento y, consecuentemente, incentive el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

En el ámbito del control fiscal, tal como en cualquier otro ámbito de actuación, son necesarios instrumentos adecuados de análisis y evaluación que permitan la toma de decisión clara y una actuación consecuente, teniendo en vista los objetivos perseguidos.

Hemos hablado del control fiscal, ¿pero cómo verdaderamente se caracteriza el control fiscal?

El control fiscal se puede definir como el conjunto de procedimientos implementados por las administraciones tributarias, en el ejercicio de sus poderes de autoridad, teniendo en vista conocer y acompañar las actividades de los agentes económicos y de los ciudadanos, en general, generadores de rendimiento, previniendo eventuales comportamientos ilícitos y reprimiendo otros, a través de medidas correctivas y disciplinantes.

El control fiscal se ejerce en dos planos principales: en el plano administrativo y en el plano inspector.

El control administrativo constituye fundamentalmente un proceso automatizado y masificado, para acompañar el comportamiento de los sujetos pasivos registrados a través de la verificación del cumplimiento formal y de la coherencia de los actos declarativos practicados y del cruce de información recogida a partir de fuentes diversas.

El control inspector se ejerce predominantemente por la verificación substantiva de los actos practicados por los contribuyentes, confirmando la veracidad declarativa, a través de la verificación de los respectivos elementos de soporte y de registro, debiendo orientarse predominantemente para blancos muy bien definidos y adonde el riesgo de incumplimiento es más elevado, teniendo en consideración la escasez de

recursos humanos disponibles y los costos elevados asociados a cada tipo de intervención.

Por lo tanto, se puede afirmar que los elementos más distintivos de estos dos tipos de control residen en el hecho del control administrativo asentarse fundamentalmente en procedimientos automatizados y masificados, en cuanto el control inspector debe revestirse de procedimientos selectivos y personalizados.

En efecto, es importante y, hasta diríamos incluso fundamental, que exista una clara diferenciación entre estos dos tipos de control, en sus objetivos, métodos y medios de acción, pues solamente así se podrán establecer estrategias claras y eficaces para el cumplimiento de la misión de las administraciones tributarias en el ámbito del control fiscal.

En tanto, para que la vertiente control inspector pueda funcionar como un proceso selectivo y personalizado, es determinante la existencia de sistemas capaces de ofrecer la información necesaria para tal efecto.

La respuesta a esta necesidad es aparentemente simple y definitiva: el análisis de riesgo.

2.2 LOS PRINCIPIOS Y LAS ESTRATEGIAS EN EL CONTROL FISCAL

Las administraciones tributarias deben, como cualquier otra organización común, buscar emplear sus recursos de modo económicamente rentable, optimizando el binomio costo / beneficio, pero respetando principios fundamentales de actuación de los poderes públicos, como lo son específicamente los de la equidad y de la proporcionalidad.

En efecto, las acciones de control inspector deben tener una distribución personal - individual o colectiva -, sectorial y geográfica, equilibrada (equidad) y una afectación de medios y un grado de profundidad del trabajo adecuado a las circunstancias (proporcionalidad).

Significa esto que las administraciones tributarias no obstante deban maximizar la probabilidad de recaudo de ingresos en el desarrollo de las acciones inspectoras - principio de la rentabilidad - deben, también, seguir los principios de la legalidad, consagrados en la ley y de la ética, que son aquellos que se espera sean adoptados por los poderes de autoridad. El uso de los sistemas de análisis de riesgo, como un instrumento poderoso de combate al fraude y evasión fiscal, no deben poner en cuestionamiento estos principios, sino contribuir para una mayor imparcialidad y justicia en sus formas de actuación.

Las estrategias de control fiscal no son determinadas por el análisis de riesgo, sin embargo la información clara y objetiva que este proporciona, ayuda a la definición

de esas mismas estrategias y a la decisión sobre modos de actuación más adecuados para cada uno de los grandes grupos de contribuyentes, en sus diversas formas de posicionamiento ante el sistema fiscal.

3. EL SISTEMA DE ANÁLISIS DE RIESGO

3.1 LOS CONCEPTOS Y LOS ELEMENTOS DE ANÁLISIS DE RIESGO

Los conceptos

El análisis de riesgo es un proceso de base estadística, en el cual la información objetiva conocida relativa a cada contribuyente, es examinada y comparada con los resultados obtenidos en las inspecciones realizadas a ese mismo contribuyente, de forma que permita identificar los elementos causantes de determinados comportamientos, específicamente del incumplimiento fiscal.

Así, el análisis de riesgo busca caracterizar esencialmente patrones de comportamiento, identificando los factores que influyen en ese comportamiento, lo que permite, en términos meramente de probabilidad, prever la existencia de incumplimientos fiscales y cuantificar el impuesto que potencialmente podrá ser encontrado como omitido, en conjuntos de contribuyentes que tengan las mismas características.

Los objetivos del análisis de riesgo

El análisis de riesgo tiene como objetivo ofrecer la información adecuada para la toma de decisión en el ámbito del control inspector.

El sistema de análisis de riesgo contribuyó para:

- un más eficaz uso de los recursos humanos disponibles;
- mejor selección de los contribuyentes a inspeccionar ;
- la determinación más precisa de los niveles de intensidad inspectora necesarios;
- la previsión de la recuperación de ingreso fiscal.

Estos factores conjugados permiten así:

- aumentar la rentabilidad inspectora: la probabilidad de recuperar impuesto omitido es mayor, por el hecho de ser seleccionados para inspección los contribuyentes de mayor riesgo;

- mejorar el efecto preventivo: influyendo el cumplimiento voluntario, dado que los contribuyentes sienten una mayor vigilancia de la administración con relación a los actos de incumplimiento practicados, que son por este proceso sistemáticamente identificados

¿Pero qué es el riesgo para efectos de análisis de riesgo?

La definición de riesgo

El riesgo, es la expectativa de que los contribuyentes no cumplan sus obligaciones fiscales, en términos declarativos y de pago de los impuestos, utilizando prácticas de evasión fiscal a través de la manipulación de las disposiciones legales en vigencia o de la omisión de hechos imponible.

No obstante, para el análisis de riesgo es importante no solamente definir el riesgo, pero también cuantificarlo.

¿Y cómo se puede cuantificar el riesgo?

La cuantificación del riesgo

El riesgo es cuantificado a través de una relación entre la expectativa de encontrar un monto de impuesto omitido y el tiempo medio que es necesario gastar para obtenerlo, quiere decir, una relación entre una unidad monetaria y una unidad de tiempo.

De esta forma, el riesgo relacionado con un determinado contribuyente, podrá cuantificarse, como ejemplo, en 1500 euros por cada día de trabajo inspector.

El valor del impuesto por día de trabajo corresponde a las expectativas de recuperación de impuesto con relación a segmentos de contribuyentes con características semejantes.

Las fuentes de información

El análisis de riesgo tiene como fuentes de información para la recolección de los indicadores, básicamente las siguientes:

- elementos declarados voluntariamente por los contribuyentes;
- datos obtenidos por los inspectores durante las acciones inspectoras;
- resultados de las correcciones fiscales producidas después de las inspecciones.

Los indicadores para análisis

Para la calificación de los contribuyentes, el análisis de riesgo utiliza indicadores de diversa naturaleza, extraídos de las fuentes de información referidas, pudiendo esos indicadores ser de carácter objetivo o subjetivo, tener naturaleza económica, fiscal, organizacional o de comportamiento.

Los indicadores objetivos, predominantemente de naturaleza económica y fiscal, son recogidos esencialmente de los elementos declarados por los contribuyentes, como son, por ejemplo, el volumen de negocios, el valor agregado bruto, el activo inmovilizado, los capitales propios, las ganancias o los montos de pago de impuestos pagados voluntariamente.

Los indicadores subjetivos, fundamentalmente de naturaleza organizacional y de comportamiento, se derivan del juicio profesional de los inspectores en el transcurso de las acciones inspectoras y están específicamente relacionados con la actitud y competencia de los contribuyentes, el tipo de actividad empresarial que ejercen y las formas de organización y de complejidad de los respectivos sistemas de información.

La evaluación de los riesgos

El análisis de riesgo calcula la probabilidad de que un contribuyente no cumpla sus obligaciones fiscales y el valor correspondiente al impuesto potencialmente omitido, pero la decisión sobre la selección de los contribuyentes, forma de actuación y de afectación de recursos debe siempre pasar por un proceso de evaluación por los responsables por la elaboración y ejecución de los planes.

La evaluación del riesgo es un juicio que confirma en cualquier caso individual, a través de un proceso cognitivo, la información existente y otros hechos relevantes para una decisión final.

La decisión final no debe pues ser automática, pero sí basada en un análisis crítico de los datos ofrecidos y susceptible de ser modificada por la apreciación de los casos concretos.

La revisión del riesgo

Una de las características fundamentales de los sistemas de análisis de riesgo, se deriva del hecho de que todos los indicadores utilizados pueden en cualquier momento ser modificados por razón de desactualización, o ser introducidos nuevos indicadores por verificarse interés en su inclusión, debido al surgimiento de nuevas situaciones que sean detectadas a nivel de los servicios de inteligencia.

Por eso el análisis de riesgo es un proceso dinámico, en que los indicadores utilizados, pueden ser siempre cuestionados sobre su validez e interés para la determinación del riesgo, teniendo en consideración la necesidad de adaptar continuamente las formas de control inspector a las fluctuaciones de las coyunturas económica y empresarial.

3.2 LOS RESULTADOS PRODUCIDOS POR EL SISTEMA Y EL IMPACTO EN LA GESTIÓN

El sistema produce una calificación para cada contribuyente, integrándolos en conjuntos más o menos homogéneos, con una calificación generalmente del tipo alfanumérico.

De este modo, es posible calcular los recursos humanos necesarios y optimizar la distribución de los mismos en función de las necesidades de atención para cada grupo de contribuyentes, definir las prioridades de inspección, ayudando consecuentemente a la elaboración de planes de inspección más eficaces.

El sistema permite así definir los ciclos de inspecciones (tiempo medio entre cada inspección), el tiempo medio previsible para cada inspección y calcular el valor del impuesto que probablemente podrá ser encontrado como omitido para cada grupo de contribuyentes, estableciendo metas cuantificadas para los resultados de las inspecciones.

El efecto del riesgo ante la importancia relativa de los contribuyentes

Los resultados obtenidos en la determinación del riesgo, colocan sin embargo algunas cuestiones en términos de gestión del control fiscal, dada la gran diversidad de los contribuyentes en cuanto a su capacidad generadora de impuesto.

Significa esto que, por ejemplo, entre dos contribuyentes del mismo sector de actividad económica, de la misma dimensión y nivel de actividad, el riesgo será mayor en aquel que evidencie una organización y un comportamiento fiscal menos creíble, dado que los montos de impuesto potencialmente generados serán equivalentes y siendo la propensión para las omisiones o inexactitudes fiscales (o mismo evasión o fraude fiscal) mayor en aquel que tiene una organización y comportamiento fiscal menos creíble, obviamente el monto de impuesto potencialmente omitido será en este último mayor.

De modo inverso, entre dos contribuyentes del mismo sector de actividad económica, pero con una dimensión y nivel de actividad substancialmente diferentes, aunque la organización y comportamiento fiscal tenga una calificación de reducida credibilidad en el contribuyente de menor dimensión, el riesgo podrá ser mayor en el contribuyente de mayor credibilidad de organización y comportamiento fiscal, dado que

los montos de impuesto potencialmente generados son mayores, pueden resultar de pequeñas omisiones o inexactitudes, valores de impuesto omitidos superiores a los que serían encontrados en el contribuyente de pequeña dimensión y propensión para la evasión significativa.

En efecto, siendo el riesgo cuantificado por el impuesto potencialmente omitido, por día de trabajo inspector, nunca podrá ser encontrado impuesto omitido de valor significativo, en un pequeño contribuyente con una organización y volumen de negocios de poco significado, por la simple razón de que es imposible ser generado sin una actividad económica correspondiente.

Véanse a título ejemplificativo, los casos de un pequeño comerciante con un volumen de ventas de € 150 000 y un margen operacional de 30%, sin otros cargos y de una gran empresa industrial con un volumen de facturación de € 250 millones y un activo inmovilizado bruto de € 400 millones.

En el límite, aunque el pequeño comerciante no declarase voluntariamente ninguna venta efectuada, el impuesto omitido no excedería los € 22 050, resultante de € 8 550 de impuesto sobre el valor agregado ($150\,000 - 105\,000 / 150\,000 \times 0,19$) y € 13500 de impuesto sobre el rendimiento ($45\,000 \times 0,30$).

Por lo contrario, la gran empresa industrial con un comportamiento fiscal creíble, si comete una inexactitud en su declaración de rendimientos, relativa a la tasa fiscal de amortización practicada para una máquina adquirida por € 2 000 000, utilizando una tasa de 15% cuando la máxima permitida sea de 10%, el impuesto omitido resultante en ese ejercicio sería correspondiente al diferencial de 5%, o sea de € 100 000.

Los peligros de una visión economicista en el análisis de riesgo

Como se puede verificar en el punto anterior, en la perspectiva del análisis de riesgo, el riesgo tenderá a ser siempre potencialmente mayor en un contribuyente de gran dimensión, aunque sea básicamente cumplidor, que en un pequeño contribuyente que evidencie, no obstante, un comportamiento esencialmente incumplidor.

No debe, sin embargo, esta metodología conducirnos a una sistemática atención a los grandes contribuyentes en detrimento de los pequeños contribuyentes. En efecto, el principio de la equidad debe siempre nortear las estrategias del control fiscal. Las administraciones tributarias deben por eso evitar visiones economicistas de la gestión del riesgo, dado que la moralización del sistema fiscal debe pasar obligatoriamente por un control ejercido en los diversos segmentos de contribuyentes y no apenas en algunos.

De cualquier modo, no significa esto que las administraciones tributarias no deban utilizar los sistemas de análisis de riesgo de modo que hagan rentables sus recursos humanos y materiales, afectándolos proporcionalmente al riesgo detectado,

sea por sectores de actividad, áreas territoriales o tipos de contribuyentes, pero siempre asentándose en una estrategia global de control.

4. EL MODELO DE ANÁLISIS DE RIESGO EN PORTUGAL

4.1 LA SEGMENTACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES

En Portugal se está implementado un sistema de análisis de riesgo dirigido, en esta primera fase, para el sector financiero y para las grandes empresas en general, por lo tanto, para un subgrupo del grupo de los contribuyentes registrados, sin embargo está actualmente en implementación un sistema para el grupo de los contribuyentes en fase de registro y recientemente registrados.

El análisis de riesgo, como vimos anteriormente, presupone la calificación de los contribuyentes con la consecuente segmentación, de acuerdo con sus características, agrupándolos en conjuntos más o menos homogéneos e identificando para cada uno de esos conjuntos una expectativa de comportamiento fiscal, asociada a un valor de impuesto que pueda probablemente ser encontrado como omitido después de una acción inspectora.

La segmentación seguida en Portugal se asienta en la calificación de los contribuyentes de acuerdo con tres grupos de indicadores:

- de sector de actividad económica;
- de importancia económica y fiscal;
- de organización y comportamiento fiscal.

El riesgo es así determinado como función de estos grupos de indicadores, los cuales concentran en sí el conjunto de la información más relevante que se puede obtener con relación a cada contribuyente, resultando de aquí una calificación alfanumérica para cada uno, conforme al sector de actividad económica en que se insiere, el *rating* que se deriva de la evaluación de la importancia económica y fiscal y el *scoring* que califica la organización y el comportamiento fiscal.

Para cada grupo homogéneo así obtenido (sector / importancia / comportamiento) se asocia un valor de impuesto potencialmente omitido por día de trabajo y los principales tipos de anomalías fiscales que presumiblemente serán encontradas en la secuencia de una inspección.

4.2 LA CALIFICACIÓN DE LA IMPORTANCIA ECONÓMICA Y FISCAL

Los indicadores relevantes

La importancia económica y fiscal es traducida por un *rating* que considera indicadores que evidencian los niveles de actividad de los contribuyentes, tales como: volumen de negocios, valor agregado bruto o producto bancario, producto del leasing o producto del factoring, activo inmovilizado neto, capital propio, resultado neto del ejercicio, impuesto sobre el rendimiento liquidado, retenciones en la fuente (entregas por sustitución tributaria) e IVA liquidado.

Como ejemplo, pueden considerarse para la construcción de estos indicadores de importancia económica y fiscal, los siguientes elementos:

a) Para el VOLUMEN DE NEGOCIOS:

- empresas no financieras: corresponde al total de las ventas + prestaciones de servicios;
- bancos y otras sociedades financieras: corresponde al total de los intereses y beneficios equiparados + rendimientos de títulos + comisiones + ganancias en operaciones financieras;
- aseguradoras: corresponde al total de las primas brutas emitidas + comisiones y participación en los resultados del reaseguro cedido.

b) Para el VALOR AGREGADO BRUTO:

- Ventas + Prestaciones de servicios + Variación de la producción + Trabajos para la propia empresa + beneficios suplementarios + subsidios a la explotación – Costo de las mercaderías vendidas y de las materias consumidas – Provisiones y servicios externos – impuestos indirectos.

c) Para el PRODUCTO BANCARIO / LEASING / FACTORING:

- Intereses y beneficios equiparados + rendimientos de títulos + comisiones (beneficios) + ganancias en operaciones financieras - intereses y costos equiparados – comisiones (costos) - pérdidas de operaciones financieras.

d) Para el ACTIVO NETO:

- valor de los recursos a disposición de la empresa, neto de amortizaciones y provisiones acumuladas, correspondiente a la suma de: inmovilizado + existencias + deudas de terceros + títulos negociables + disponibilidades + incrementos y diferidos –

e) Para el CAPITAL PROPIO:

- corresponde al valor patrimonial y contable de la empresa constituida por la suma del capital social, aportes suplementarios, premios de emisión de acciones, ajustes de partes de capital, reservas y resultados.

f) Para el RESULTADO NETO DEL EJERCICIO:

- corresponde a la ganancia neta de impuestos, incluyendo los resultados extraordinarios.

g) Para el IMPUESTO SOBRE EL RENDIMIENTO LIQUIDADO

- corresponde al impuesto auto-liquidado por los contribuyentes en sus declaraciones anuales.

h) Para las RETENCIONES EN LA FUENTE DEL IMPUESTO SOBRE EL RENDIMIENTO:

- total de las retenciones de impuesto sobre el rendimiento efectuadas como sustituto tributario.

i) Para el IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO DETERMINADO:

- total del impuesto determinado, entregado o reembolsado.

Cómo se calcula el *rating*

El *rating* (utilizando una terminología anglo-sajona generalizada y persistentemente difundida en análisis económico y que se puede traducir meramente como calificación) es calculada del siguiente modo:

Para cada uno de los indicadores se fija un valor de referencia, el cual debe corresponder al mayor valor encontrado para cada uno de esos indicadores, verificado en el universo de los contribuyentes en análisis.

El valor de referencia encontrado pasa a corresponder a un porcentaje de 100% y así los valores de cada uno de los restantes contribuyentes son indexados a este porcentaje. De este modo, después de calculados todos los porcentajes de cada contribuyente para cada indicador frente a los valores de referencia, son calculados los promedios simples de esos porcentajes, encontrándose el *rating*.

Por ejemplo:

(en miles de Euros)

CONTRIB	Vol. Neg. Ref.		VAB Ref.		Ganancias Ref.		IVA Ref.		Rating
	€ 7 500		€ 4560		€ 640		€ 1500		
	Valor	%	Valor	%	Valor	%	Valor	%	promedio
C1	7500	100%	1620	35,5%	150	23,4%	1500	100%	64,7%
C2	5150	68,7%	4560	100%	640	100%	1020	68%	84,2%
C3	3870	51,6%	2780	61%	140	21,9%	240	16%	37,6%

4.3 LA CALIFICACIÓN DE LA ORGANIZACIÓN Y DEL COMPORTAMIENTO FISCAL

El comportamiento se define como la forma en que una entidad actúa frente a una determinada realidad, que es en este caso fiscal, siendo fundamental que el mismo sea evaluado a través de indicadores objetivos y subjetivos, que lo clasifiquen como una puntuación.

En el primer caso, cuando hablamos de indicadores objetivos, estamos considerando el grado de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por el contribuyente - plazos y la credibilidad de los valores declarados (ganancia imponible, impuesto sobre el rendimiento, impuesto sobre el valor agregado y retenciones en la fuente) – comparando con lo que se espera de ese contribuyente en condiciones normales, teniendo en consideración su importancia económica y el sector de actividad en que se inscribe.

Esta objetividad deriva del hecho de considerar datos recogidos directamente del contribuyente y que podrán ser eventualmente comparados con otros datos, normalmente *ratios* sectoriales y otros indicadores históricos, también ellos objetivos.

En el segundo caso, cuando hablamos de indicadores subjetivos, se consideran aquellos cuya evaluación deriva de juicio profesional de los inspectores, pues es obtenido durante la ejecución de los procedimientos inspectores.

La información sobre la organización y el comportamiento fiscal es obtenida a través del análisis de dos tipos principales de información: una primera emergente del cumplimiento voluntario y una segunda del resultado del procedimiento inspector.

Esta calificación se determina a través de un *scoring* (utilizando la terminología anglo-americana que significa puntuación), calculado a partir de un conjunto de indicadores del tipo de organización y de comportamiento, recogidos a partir de las declaraciones y de los pagos efectuados por los contribuyentes y de los elementos

obtenidos por los inspectores en el ejercicio de sus funciones inspectoras, con relación a la actitud, competencia, actividad y organización empresarial y también a través de las correcciones producidas por el propio procedimiento inspector.

Veamos ahora en mayor detalle cuáles son los indicadores que se utilizan para la determinación del comportamiento fiscal del contribuyente, los cuales para efecto de evaluación y de puntuación están agrupados en bloques del siguiente modo:

– **Cumplimiento voluntario**

El primer bloque, cumplimiento voluntario, procura analizar y calificar el cumplimiento voluntariamente ejercido por los contribuyentes. El análisis debe asentarse en la identificación automatizada del cumplimiento de las obligaciones declarativas, del valor del pago / entrega del impuesto frente a la actividad económica, sector y región donde se insertan, constituyendo una medida de credibilidad que se determina en general por la comparación de los indicadores individualmente considerados con otros de índole general o sectorial.

– **Actitud y competencia**

La actitud y competencia son indicadores que revelan la predisposición y capacidad del contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En efecto, la experiencia, estabilidad de la gestión, competencia y cooperación con la inspección tributaria de los órganos de gestión de las empresas, deben ser evaluadas por el inspector dado que pueden influir decididamente la capacidad de representar de modo riguroso la situación fiscal de la empresa, siendo fácilmente perceptible que equipos de gestión con alteraciones frecuentes y con alguna resistencia a la cooperación, pueden indicar problemas de la organización que se reflejarán en la confiabilidad de la información disponible e inevitablemente en el comportamiento fiscal.

En tanto, hay que balancear esta evaluación con la evidencia o capacidad para usar la competencia para efectos de planeamiento o evasión fiscal que pueden estar evidenciados en el proceso declarativo.

– **Actividad empresarial**

La actividad empresarial constituye también un conjunto de indicadores que deben ser ponderados en el análisis de riesgo. En efecto, el control accionista si es, por ejemplo, mayoritariamente público o privado, o perteneciente a un grupo multinacional es relevante para el análisis de riesgo. También la dinámica empresarial y la diversificación de las actividades constituyen factores de evaluación de los inspectores, dado que pueden contribuir para un mejor o peor desempeño fiscal. Si un contribuyente evidencia una actividad estable, sin alteraciones regulares y centrada en una única actividad, podrá dar una mayor garantía de cumplimiento que otro con alteraciones

regulares y con actividades muy diversificadas, por ser mayor aquí la dificultad de dominio de los ajustes contables fiscales y del propio control interno contable.

– **Organización y Complejidad**

El tipo de organización, teniendo en cuenta la complejidad de los sistemas contables e informáticos y la forma como se presentan y organizan son también elementos importantes en la evaluación de la empresa.

– **Naturaleza de las correcciones y monto de las liquidaciones adicionales efectuadas**

Finalmente, las correcciones operadas después de los procedimientos inspectores, en términos de valor y naturaleza del impuesto omitido son, naturalmente, informaciones fundamentales para la evaluación del riesgo del contribuyente.

Cómo se calcula el *scoring*

Los indicadores del primer bloque (cumplimiento voluntario) deben ser puntuados anualmente, siendo el valor considerado para la calificación el promedio de los valores acumulados en los últimos años.

Los indicadores del segundo (actitud y competencia), tercero (actividad empresarial) y cuarto (organización y complejidad) bloques, son puntuados siempre que se efectúa un procedimiento externo de inspección, siendo considerado en este caso apenas la última puntuación atribuida, que substituye y elimina la anterior.

El quinto bloque (correcciones y liquidaciones adicionales efectuadas) debe considerar los valores promedios de los resultados acumulados de las inspecciones realizadas en los últimos años.

Las puntuaciones atribuidas, son encuadradas por contenidos parametrizados previamente definidos (del tipo parrilla de puntuación) elaborados con base en reglas del conocimiento, pero dependen siempre del juicio profesional de los inspectores involucrados en las tareas, frente a la realidad percibida.

El *scoring* es el producto (multiplicativo) de todas las puntuaciones obtenidas relativas a cada indicador. De este modo el comportamiento no es considerado como apenas una mera suma de las partes evaluadas, debido al hecho de que estamos en presencia de variables que se interrelacionan y cuyo efecto podrá, a nivel del incumplimiento ser, por eso, exponencial.

Por ejemplo:

<u>Regularidad en el cumplimiento de las obligaciones declarativas y en el pago de los impuestos</u>		
--	--	--

Todas las obligaciones declarativas y de pago de impuestos cumplidas dentro de los plazos legales.	1,0	X
20% o menos de las obligaciones declarativas y de pago de impuestos cumplidas fuera de los plazos legales.	1,2	
Entre 20% y 50% de las obligaciones declarativas y de pago de impuestos cumplidas fuera de los plazos legales.	1,4	
Más de 50% de las obligaciones declarativas y de pago de impuestos cumplidas fuera de los plazos legales.	1,6	
No cumple en la generalidad las obligaciones declarativas y de pago de impuestos.	1,8	
<u>IVA entregado / reembolsado (credibilidad)</u>		
Está de acuerdo con el nivel de actividad conocido y sector en que se inscribe, no habiendo sufrido variación negativa relativa a los períodos anterior y/u homólogo.	1,0	
Está de acuerdo con el nivel de actividad conocido y sector en que se inscribe, sufriendo, sin embargo, variación negativa relativa a los períodos anterior y/u homólogo hasta 10%.	1,2	
No se aleja significativamente del nivel de actividad conocido y sector en que se inscribe, sufriendo, sin embargo, variación negativa relativa al período anterior y/u homólogo superior al 10%.	1,4	X
Se aleja significativamente del nivel de actividad conocido y sector en que se inscribe, existiendo sin embargo justificativos con alguna consistencia.	1,6	
No está de acuerdo con el nivel de actividad conocido y sector en que se inscribe, no existiendo motivos justificativos conocidos.	1,8	
<u>Organización de la contabilidad</u>		
Bien organizada y mantenida.	1,0	
Moderadamente bien organizada y mantenida.	1,2	X
Mal organizada y mantenida.	1,4	

Así, el *scoring* de este contribuyente, de acuerdo con las cuadrículas señaladas, sería:
 $1,0 \times 1,4 \times 1,2 = 1,68$

4.4 LA DETERMINACIÓN DEL RIESGO

La calificación del riesgo

Después de calculados los *ratings* y los *scorings*, los contribuyentes son calificados y agrupados en segmentos definidos por parámetros numéricos. Estos parámetros deben ser establecidos siempre que se procesen los cálculos de los *ratings* (porcentajes) y *scorings* (puntuaciones), teniendo en consideración los resultados globales de ahí obtenidos. En general, será siempre recomendable que el

procesamiento del cálculo de los *ratings* y *scorings* ocurra en intervalos de tiempo no superiores a un año.

Por la importancia económica y fiscal, se califican los contribuyentes con los atributos A, B y C, conforme sean de elevada importancia, mediana importancia y reducida importancia.

Con relación a la evaluación de la organización y comportamiento fiscal, se califican los contribuyentes con los atributos 1, 2 y 3, conforme presenten un comportamiento potencialmente incumplidor, de dudoso cumplimiento o tendencialmente cumplidor. Se utiliza además el atributo 4 para los contribuyentes que no tengan calificación debido al hecho de, por ejemplo, no haber tenido hasta el respectivo momento de evaluación ninguna inspección externa.

La cuantificación del riesgo

Por un lado, calificamos conjuntos de contribuyentes de acuerdo con el sector de actividad económica en que insertan, su importancia económica y fiscal y la organización y comportamiento fiscal, segmentándolos consecuentemente en subconjuntos (= al universo de contribuyentes con características semejantes).

Por otro lado, observamos el resultado de las inspecciones efectuadas a conjuntos de contribuyentes con características semejantes a los de aquellos subconjuntos, determinando, en términos promedios, el impuesto omitido detectado (valor de las correcciones), número de días de trabajo necesarios para el efecto y la naturaleza de las correcciones efectuadas (por tipos).

Cruzando estos dos grupos de información resulta una determinación de tendencias caracterizadoras del incumplimiento fiscal potencial, de los contribuyentes de todo el universo que reúnan las características semejantes - sector de actividad, importancia y comportamiento -, y además en términos de la probabilidad de encontrar impuesto omitido, tiempo de atención necesario para cada contribuyente y naturaleza de las anomalías típicas que podrán ser encontradas.

Por ejemplo, es posible decir que un día de trabajo en el sector de los bancos, para un contribuyente calificado con el *rating* B y el *score* 2 es de € 3450, correspondiendo este valor al riesgo de aquel contribuyente antes de inspección, o sea, al impuesto que presumiblemente podrá ser encontrado como omitido por cada día de trabajo, pudiendo además ser agregados a la información sobre el mismo, los principales tipos de anomalías que podrán ser encontradas durante la inspección.

5. EL ANÁLISIS DE RIESGO EN LA ESTRATEGIA Y EN EL PLANEAMIENTO INSPECTOR – EL PROCESO DE GESTIÓN DEL RIESGO

5.1 LA TOMA DE DECISIÓN CON BASE EN EL RIESGO

El sistema de análisis de riesgo debe funcionar integrado en un cuadro estructurado de gestión global del riesgo, en el cual todos los aspectos relacionados con el riesgo deben ser considerados en conjunto en un modelo lógico, coherente y sistematizado.

Un modelo globalizado de gestión del riesgo, debe comportar no apenas el sistema de análisis de riesgo, en su perspectiva de identificación, análisis y evaluación del riesgo, sino también debe contener todo el proceso de gestión de los recursos humanos, de selección de los contribuyentes por orden de prioridades y de contenidos de actuación operacional.

Con base en los perfiles de contribuyentes construidos por el análisis de riesgo, es posible formular estrategias y tomar decisiones que podrán ser:

- aceptar el riesgo y no actuar operacionalmente;
- no aceptar el riesgo e implementar acciones de:
 - inspección externa de ámbito parcial o general;
 - análisis interno de las declaraciones fiscales;
 - información a los contribuyentes sobre el cumplimiento de las obligaciones;
 - pasar el riesgo a terceros, exigiendo garantías bancarias (en situaciones de reintegros de impuesto, por ejemplo).

5.2 LA INTERVENCIÓN OPERACIONAL ORIENTADA AL RIESGO

El modelo desarrollado en Portugal tiene como objetivos principales determinar la intensidad y los ciclos de atención que deben atribuirse a cada contribuyente, identificando aquellos que requieren mayores niveles de atención y optimizando de este modo el uso de los recursos humanos, distribuyéndolos proporcionalmente a esa necesidad de atención, o sea, al riesgo.

La información del análisis de riesgo permite obtener las condiciones necesarias para la toma de decisión, vertidas por principio en el plan operacional de inspección, el cual contempla el conjunto de medidas operacionales adecuadas a la garantía de la cobertura inspectora de cada contribuyente, teniendo en cuenta su perfil de riesgo.

Así, la intensidad de atención que debe atribuirse a cada contribuyente, determina su integración en niveles de intervención operacional y los recursos humanos necesarios para su ejecución.

En términos generales, se pueden definir cuatro niveles principales de intervención operacional, cada uno de los cuales tiene características diferenciadas y que se adecuan a las diversas necesidades de intensidad de atención determinadas por el riesgo, y que va de la intensidad máxima del acompañamiento permanente hasta la intensidad mínima del mero monitoreo por medios informatizados del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Así, tendremos:

Primer nivel

El tipo de actuación en este nivel operacional corresponde a un acompañamiento permanente de los contribuyentes, por inspectores dedicados, verificando mensualmente los pagos de impuestos y la respectiva credibilidad, e identificando sistemáticamente, a través de auditorías de carácter recurrente, sus puntos fuertes y débiles de naturaleza contable y fiscal.

Este nivel se destina a encuadrar a todos los contribuyentes que presentan los indicadores de importancia económica y fiscal más elevados (calificados en el *rating* con A, independientemente del *scoring*), o aún a otros que no estando calificados con *rating* A, en el proceso de evaluación fueron considerados como de riesgo elevado y por eso necesitan también de un acompañamiento permanente.

El *scoring*, para el caso de los contribuyentes con un *rating* A, sirve esencialmente para definir el nivel de intensidad de atención, o sea, el tiempo que será necesario atribuir a la ejecución de los procedimientos de auditoría.

Segundo nivel

La actuación operacional en este nivel corresponde a auditorías externas de ámbito general.

Este nivel tiene como objetivo encuadrar a los contribuyentes que no estando calificados con el *rating* A, presentan una calificación de organización y comportamiento fiscal poco creíble o potencialmente anómalo.

Tercer nivel

El tipo de actuación operacional en este nivel se basa esencialmente en el análisis interno de la información contable-fiscal, pudiendo en situaciones puntuales y debidamente justificadas, extenderse a auditorías externas de ámbito parcial, o sea, dirigidas quirúrgicamente a materias previamente definidas.

Este nivel comprende a los contribuyentes que no estando calificados con *rating* A, evidencian una calificación de organización y comportamiento fiscal (*scoring*) con alguna credibilidad, pero evidenciando señas que pueden suscitar algunas dudas.

Cuarto nivel

Se destina a los contribuyentes que también no estando calificados con el *rating* A, presentan una organización y comportamiento fiscal potencialmente cumplidor o creíble.

Este nivel no presupone cualquier tipo de intervención operacional, centrándose apenas en un acompañamiento del cumplimiento voluntario de los contribuyentes a través de la recolección periódica de información declarativa.

5.3 EL ANÁLISIS DE RIESGO EN EL PLANEAMIENTO OPERACIONAL

El proceso de planeamiento sustentado por el análisis del riesgo, obedece a una metodología que se puede desarrollar en las siguientes fases:

1ª fase – Calificación y cuantificación del riesgo para cada contribuyente, considerando sus elementos caracterizadores: sector de actividad económica, importancia económica y fiscal y organización y comportamiento fiscal.

2ª fase – Determinación de la intensidad de atención requerida, o sea, el tiempo que será necesario dedicar a los contribuyentes de un determinado segmento, con el consecuente encuadramiento en los correspondientes niveles de intervención operacional.

3ª fase – Después de cumplidas las dos primeras fases y, en consecuencia, establecida la correspondencia entre las calificaciones y los niveles de actuación operacional, se pasa a la 3ª fase que consiste en los cálculos de los recursos necesarios y de los resultados provisionales:

- i) cálculo del número de empresas, por sectores de actividad económica, por *rating* y por *scoring*, cuantificando de este modo el número de acciones, por tipo, a realizar;
- ii) cálculo del número de días de trabajo necesarios;
- iii) cálculo de los recursos humanos necesarios;
- iv) cálculo de los resultados provisionales - impuesto omitido, por día de trabajo y en total.

4ª fase – Por fin, la cuarta fase consiste en la elaboración del plan operacional de inspección, el cual comporta la identificación específica de las empresas a inspeccionar, por secuencia de prioridades definidas en el análisis de riesgo, para cada nivel de intervención operacional y en la afectación de aquellos a los equipos de trabajo y a los inspectores que ejecutarán cada trabajo.

A título de ejemplo, véase una tabla de imputación de trabajo para efecto de planeamiento, que establece los tiempos base de inspección, en días, para cada nivel operacional teniendo en cuenta los sectores de actividad y la calificación de riesgo de los contribuyentes:

NIVELES OPERACIONALES	RATINGS	SCORINGS	ATENCIÓN PREVISTA POR INSPECCIÓN (EN DÍAS)			
			BANCOS	SOCIEDADES FINANCIERAS	ASEGURADORAS	EMPRESAS NO FINANCIERAS
I	A + otras seleccionadas	1,2,3 y 4	60		60	60
II	B	1	40	30	25	25
		4	40	30	25	25
	C	1	25	15	20	20
		4	25	15	20	20
III	B	2	10	7,5	7,5	7,5
	C	2	7,5	5	5	5
V	B	3				
	C	3				

6. CONCLUSIONES

Fuera de cualquier duda, para el acompañamiento y control de cualquier tipo de actividad, la información debidamente tratada y analizada, representa la base nuclear para la eficacia de la misión y de los objetivos que están en el origen de la existencia de cualquier organización.

La sociedad en general y el ciudadano en particular, exigen que los poderes públicos de regulación y control de las normas instituidas, que son caros, sean racionalmente utilizados y, sobretodo, eficaces.

De esta forma, el control fiscal no puede ni debe estar ausente de estos principios, debiendo cada vez más asentar su acción en procesos basados en una información clara, a ejemplo de lo que se practica en la gestión empresarial en general, los cuales tienen en el análisis de riesgo una contribución fundamental.

Mientras tanto, el análisis de riesgo no debe conducir a una visión estrictamente economicista de la gestión del control fiscal, o sea, direccionada apenas para los contribuyentes donde el impuesto omitido es potencialmente más elevado, no dejando

sin embargo de tener presente la realidad, lo que consiste en siempre considerar mayor riesgo donde existe potencialmente mayor valor de impuesto omitido.

Las estrategias del control fiscal deben tener siempre presente los principios de la equidad y de la proporcionalidad, debiendo la información del análisis de riesgo ser usada para maximizar la actuación en el cuadro de estos principios.

Al seleccionar para inspección los contribuyentes con niveles de incumplimiento más elevado, el análisis de riesgo favorece la prevención de la evasión y fraude fiscal, pues transmite para la comunidad en general una imagen de eficacia, que lleva a la percepción del aumento del riesgo de detección del incumplimiento, mejorando por consecuencia el cumplimiento voluntario de las normas fiscales.

El análisis de riesgo no debe constituir un sistema autónomo, pero debe ser inscrito en un cuadro integrado de gestión del riesgo, el cual debe comportar, para más allá de la selección de contribuyentes, otros componentes de la gestión, como son la estrategia, la gestión de recursos humanos y el planeamiento inspector.

Sr. Joao Paulo Morais Canedo
Director de Servicios de Prevención e Inspección
Dirección General de Impuestos
Portugal
Correo electrónico: jpcanedo@dgci.min-financas.pt

Caso práctico

TEMA 1.3 LAS UNIDADES DE ANÁLISIS ECONÓMICO/FISCAL

Márcio F. Verdi

Coordinador General de Política Tributaria
Secretaría de Ingresos Federales
(Brasil)

SUMARIO: I. Estructura de la Administración Tributaria brasileña.- II. Vista General de las Atribuciones de COPAT.- III. Estudios Realizados por COPAT.- IV. Atribuciones de las Coordinaciones y Divisiones de COPAT.- V. Prioridad de COPAT para este Año (Reforma Tributaria).

I. ESTRUCTURA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA BRASILEÑA

Brasil, en la condición de país federativo con fuerte grado de descentralización, concede autonomía administrativa a todos sus niveles de gobierno. Así, la Administración Tributaria brasileña tiene por característica básica la multiplicidad de órganos recaudadores, justamente reflejando la estructura federativa del País.

A nivel federal, las dos principales administraciones tributarias son la Secretaría de Ingresos Federales (SRF), subordinada al Ministerio de Hacienda, y el Instituto Nacional de Seguridad Social (INSS), vinculado al Ministerio de la Provisión y Asistencia Social. La SRF tiene bajo su competencia la administración de todos los impuestos federales brasileños - incluso de aquellos incidentes sobre el comercio exterior - y de parte significativa de las contribuciones sociales del País. Su competencia abarca, aun, a nivel de asesoramiento, la formulación de la política tributaria federal.

La Coordinación-General de Política Tributaria (COPAT) está directamente subordinada al Secretario de Ingresos Federales, y se divide en dos Coordinaciones: Coordinación de Estudios Económicos (Codec) y la Coordinación de Previsión y Análisis de Recaudación (Copan).

II. VISTA GENERAL DE LAS ATRIBUCIONES DE COPAT

Entre otras funciones, cabe a la Coordinación-General de Política Tributaria – COPAT, asesorar al Secretario de Ingresos Federales y al Ministro de Hacienda en la formulación y evaluación de la política tributaria brasileña. Además de sugerir modificaciones en la legislación tributaria, la COPAT realiza simulaciones, con la finalidad de estimar el impacto de alteraciones de la legislación en la recaudación tributaria, y sus posibles efectos en la economía brasileña.

Compete también a la COPAT:

- Coordinar la cooperación técnica entre la SRF y las entidades nacionales o extranjeras y con organismos internacionales, cuando involucre asuntos de su competencia.

Incluye la cooperación técnica con administraciones tributarias de los gobiernos subnacionales brasileños y con los organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

- Representar a la Secretaría de Ingresos Federales en la Comisión Técnica Permanente del ICMS (COTEPE);

Se trata de una comisión técnica que reúne representantes de las administraciones tributarias estatales y del Ministerio de Hacienda, a fin de deliberar sobre cuestiones relativas al Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS).

- Representar al Ministerio de Hacienda en la Comisión Nacional de Clasificación (CONCLA)

La COPAT representa al Ministerio de Hacienda en la Comisión Nacional de Clasificación – CONCLA. Esta es responsable, entre otras atribuciones, por la elaboración, actualización y supervisión de la CNAE-Fiscal, que es una clasificación usada con el objetivo de establecer patrones para los códigos de identificación de las unidades productivas del país en los catastros y registros de la administración pública en los tres niveles de gobierno, en especial en el área tributaria, contribuyendo para la mejora de la calidad de los sistemas de información que dan soporte a las decisiones y acciones del Estado.

- Realizar estudios sectoriales y por tipo de contribuyentes

Copat calcula la carga tributaria por sector económico y simula efectos en la recaudación tributaria, que se derivan de modificaciones en la legislación de un sector específico. Además, se estima la presión tributaria por tipo de contribuyente (persona física por nivel de ingreso, persona jurídica optante por la ganancia real, por la ganancia presumida y microempresa, persona jurídica por nivel de facturación, etc.).

- Elaborar y acompañar la previsión y análisis de las recaudaciones de los tributos y contribuciones administradas por la SRF, bien como el Demostrativo de Beneficios Tributarios (DBT).

La Copat realiza la previsión y análisis de los ingresos de todos los tributos y contribuciones administrados por la Secretaria de Ingresos Federales. La previsión se efectúa anual, mensual y diariamente, con bajísima discrepancia entre lo previsto y lo realizado. Además, le cabe a la Copat elaborar el Demostrativo de Beneficios Tributarios (DBT), donde, por medio del análisis de todas las leyes tributarias federales que conceden beneficios e incentivos fiscales, se calcula el monto de beneficios tributarios concedidos en el año fiscal.

- Realizar estudios económico-tributarios en las áreas de los tributos internos y aduaneros.

La COPAT realiza estudios económicos en lo que se refiere a la materia tributaria y aduanera.

III. ESTUDIOS REALIZADOS POR COPAT

- a. Entre los estudios realizados periódicamente, podemos mencionar:**

Carga Tributaria en Brasil

El texto presenta el cálculo y evaluación de la carga tributaria brasileña para el año analizado. El concepto de carga tributaria usado es amplio e incluye contribuciones sociales, de intervención en el dominio económico y de interés de categorías profesionales y económicas, además de los impuestos, tasas y contribuciones de mejora abarcados por el concepto de tributo en los términos del art. 145 de la Constitución Federal. También están incluidas en el cálculo de la carga tributaria las contribuciones para el Fondo de Garantía del Tiempo de Servicio (FGTS). Como la estimación considera los tributos y contribuciones relativas a los tres niveles de gobierno, el resultado establecido constituye un indicador del esfuerzo de la sociedad para el financiamiento de las actividades del Estado.

Análisis Económico de la Declaración IRPF

Divulga y comenta algunos datos consolidados, relativos al año en estudio, que permitan una visión panorámica del universo constituido por los principales contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Se efectúan algunos desdoblamientos (regional, ocupacional, etc.) y estratificaciones para hacer posible la percepción de importantes aspectos, que, de otra forma, se perderían en la simple agregación.

Perfil del Declarante de la DIPJ

Este trabajo busca caracterizar el universo de personas jurídicas que actuaban en Brasil en el año analizado, basado en las informaciones ofrecidas por las empresas en la Declaración de Informaciones Económico-Fiscales de la Persona Jurídica (DIPJ). El estudio apunta las alteraciones en el régimen de encuadramiento de las empresas, caracteriza el perfil de las empresas que optaron por cada régimen de tributación, analiza la distribución geográfica de las empresas entre las unidades de la federación y, por fin, abarca la distribución sectorial de las empresas.

DIPJ Consolidada – Brasil

El Informe Consolidado DIPJ expone, en planillas, la consolidación, a nivel nacional, de las principales fichas de la referida declaración. Se presentan, además de los valores agregados de los declarantes sujetos a la tributación (Ganancia Real, Presumida y SIMPLES), informaciones agregadas de los declarantes beneficiarios

de exención o inmunidad relativas al IRPJ. Ese conjunto de informaciones posibilita una visión panorámica de los declarantes de la DIPJ consistiendo en importante herramienta para orientación gerencial y apoyo a estudios e investigación.

Consolidación de la Declaración del Impuesto de Renta de las Personas Físicas

La Consolidación de la Declaración del Impuesto de Renta de las Personas Físicas (Consolida PF) expone, en tablas y gráficos, la agregación, a nivel nacional, de las principales informaciones de la referida declaración. Se presentan los valores totalizados informados por los declarantes personas físicas, relativos a rendimientos sujetos a la tributación exclusiva, rendimientos exentos y no tributables, rendimientos tributables, deducciones, cálculo del impuesto, patrimonio de las personas físicas en el año en estudio y también informaciones relativas al tipo de formulario y medio de entrega de la declaración. Se busca, con la divulgación de esos datos, tornar accesible al público en general y a los estudiosos del área fiscal y correlatos, informaciones fundamentales para la comprensión del sistema tributario nacional.

Informes y estadísticas de exportaciones

Presenta mes a mes las exportaciones por tipo de mercancías, según el grado de elaboración de las mercancías, según la destinación económica de las mercancías y según los países de destino.

Informes y estadísticas de importaciones

Presenta mes a mes las importaciones según los tipos de mercancías, según las modalidades cambiarias y los plazos de pago, las grandes categorías económicas y los países de adquisición. También divulga las importaciones de petróleo según el país de origen, las importaciones según los regímenes de tributación, la renuncia fiscal en las importaciones y las alícuotas medias de las importaciones.

Informes y estadísticas del Balance Comercial

Divulga datos generales del balance comercial, la exportación neta según los principales capítulos de la Nomenclatura de Clasificación de Mercancías, la exportación neta según las grandes categorías económicas y la exportación neta según los principales países.

b) Otros estudios de la COPAT

La experiencia brasileña en la tributación de las micro y pequeñas empresas

El trabajo analiza el tratamiento tributario actualmente dispensado a las micro y pequeñas empresas (MPE) establecidas en Brasil. En especial, se concentra la atención en el modelo de tributación simplificado instituido en 1996 por el gobierno federal, y conocido como SIMPLES. Con base en datos recientes, se busca medir los impactos de la implementación del régimen de tributación simplificada sobre el

mercado de trabajo, la recaudación tributaria y sobre los costos de la administración tributaria. Los resultados obtenidos son útiles tanto para definir el grado de acierto en la adopción de las medidas en análisis como para indicar la necesidad, o no, de ajustes correctivos.

La progresividad en el Consumo: tributación acumulativa y sobre el valor agregado

Abarca la cuestión de la incidencia tributaria indirecta sobre el consumo. Utilizando datos de las Cuentas Nacionales, de las Pesquisas Domiciliarias y de la Declaración de Informaciones Económico-Fiscales se calculó la alícuota efectiva, por nivel de renta, para los principales tributos indirectos vigentes en el País. Se obtuvo, entonces, el indicador del grado de progresividad o regresividad subyacente a cada impuesto / contribución investigada.

Tributación del Comercio Electrónico

Conceptúa y caracteriza el comercio electrónico, delimita la magnitud del problema y sus implicaciones y derivaciones. Estudia los cambios en la economía, causadas por el advenimiento del comercio vía Internet, y las perspectivas de la tributación de sus operaciones.

Consideraciones sobre el Impuesto de Renta de la Persona Física en Brasil

Trata de la tributación de la persona física en Brasil, tema de constante debate en nuestra sociedad. Son presentados los motivos que llevaron a la extinción de la corrección monetaria en Brasil; la evolución de la participación del IRPF en la recaudación de tributos federales y algunos parámetros de comparación internacional. Se investigan las reales determinantes del aumento de declarantes observado en los últimos años, el comportamiento de los límites de exención y de deducciones, y el monto de incentivos fiscales, en Brasil. Finalmente, se presentan estimativas relativas a la pérdida de recaudación tributaria, que ocurriría en caso de reajuste de la tabla del IRPF.

Análisis de la Recaudación de las Grandes Empresas

Analiza la concentración de tributos en las grandes empresas instaladas en el País. En especial, se enfocan dos conjuntos de empresas: el primero constituido por las 500 mayores empresas no financieras y el segundo englobando las 50 mayores empresas financieras. Se presentan datos agregados relativos al ingreso bruto declarado y a la recaudación efectivamente realizada en el año estudiado.

Condicionantes y Perspectivas de la Tributación en Brasil

Aborda la política tributaria brasileña, su interacción con otras políticas macroeconómicas y los condicionantes económicos que limitan su autonomía. Como parte de la política gubernamental, el sistema tributario debe estar en sintonía con la inserción brasileña en el nuevo orden económico internacional y con la

necesidad de equilibrio fiscal y equilibrio externo. Por último, el texto abarca la cuestión de la reforma tributaria en Brasil.

Ganancia en la Actividad Rural

Sistematiza los resultados de la actividad rural declarados por los contribuyentes persona física en la DIRPF 2001, año-base 2000.

El Comercio de Brasil con los Países del ALCA en el Período de 1997 a 2000

Analiza aspectos del comercio brasileño con los países del ALCA: Comportamiento del balance comercial, comercio intra-empresas y mayorista, competencia oligopolista, bajo grado de concentración del comercio mayorista, desnacionalización de la industria de alta productividad, estructura del mercado, incentivos fiscales y financieros, y plazos de pago de las importaciones.

IV. ATRIBUCIONES DE LAS COORDINACIONES Y DIVISIONES DE COPAT

COPAT se divide en dos Coordinaciones: la Coordinación de Estudios Económicos (Codec) y la Coordinación de Previsión y Análisis de Recaudación (Copan).

a) A Codec le corresponde la supervisión de las actividades pertinentes a la División de Estudios Tributarios (Diest) y a la División de Estudios del Comercio Exterior (Ditex).

a.1) Corresponde a la División de Estudios Tributarios (Diest):

- I. seleccionar, desarrollar y evaluar técnicas y métodos cuantitativos y proponer su aplicación a la interpretación del comportamiento de las recaudaciones federales, estatales o municipales, así como a otras variables de interés de la administración tributaria;
- II. realizar estudios estadísticos de las recaudaciones federales, estatales o municipales;
- III. realizar, junto con órganos de investigación y de extensión, estudios e investigaciones económico-tributarios, de forma de promover el intercambio de datos y experiencias;
- IV. mantener un banco de datos económico-tributarios, en el área de su competencia;
- V. diseminar informaciones gerenciales sobre los tributos y contribuciones administrados por la SRF;
- VI. realizar investigaciones para la medición estadística de la carga tributaria sectorial y global, potencial y efectiva, y de su distribución regional;

- VII. realizar estudios para subsidiar la elaboración y la evaluación de anteproyectos de legislación tributaria, en cuanto a los efectos sobre la recaudación y la economía en general;
- VIII. desarrollar métodos de simulación que posibiliten dimensionar el reflejo de las alteraciones de la legislación tributaria en el comportamiento de los parámetros macroeconómicos, coyunturales y estructurales;
- IX. realizar estudios e investigaciones sobre los tributos y contribuciones administrados por la SRF;
- X. realizar estudios e investigaciones comparativos, en ámbito internacional, de los sistemas tributarios y de sus respectivas administraciones;
- XI. realizar estudios e investigaciones para la evaluación y proyección del potencial económico-tributario; y
- XII. acompañar y participar en estudios sobre las materias de su competencia, desarrollados por organismos internacionales.

a.2) Corresponde a la División de Estudios del Comercio Exterior (Ditex).

- I. efectuar el procesamiento de datos e informaciones, a fin de elaborar estadísticas del comercio exterior;
- II. seleccionar, desarrollar y evaluar técnicas y métodos cuantitativos y proponer su aplicación para la interpretación del comportamiento de las variables del comercio exterior;
- III. realizar análisis, estudios e investigación sobre los tributos incidentes sobre el comercio exterior brasileño y sobre el desempeño de éste en relación a otros países, bien como evaluar las relaciones comerciales del punto de vista tributario-aduanero;
- IV. mantener el intercambio técnico y asistencia mutua con instituciones ligadas al comercio exterior brasileño y de otros países, en el área de su competencia;
- V. acompañar y participar en estudios sobre las materias de su competencia, desarrollados por organismos internacionales; y
- VI. elaborar estudios y propuestas a fin de perfeccionar las normas relativas a las materias de su competencia.

b) Corresponde a la Coordinación de Previsión y Análisis de Recaudación (Copan).

- I. elaborar, para fines de inclusión en la Ley de Directrices Presupuestarias (LDO), en el Presupuesto General de la Unión (OGU) y en el Programa Plurianual de Aplicaciones (PPA), la estimativa de las recaudaciones de los tributos y contribuciones administrados por la SRF, bien como coordinar los trabajos relativos al levantamiento de datos y a la consolidación de la estimativa de los demás ingresos;
- II. elaborar y acompañar la previsión de las recaudaciones de los tributos y contribuciones administrados por la SRF y proponer metas de recaudación a ser alcanzadas por las Unidades Descentralizadas a nivel regional;
- III. proceder a estudios dirigidos al perfeccionamiento de la metodología de previsión, de acompañamiento y de análisis de los ingresos federales, proponiendo variables y parámetros económico-tributarios a ser adoptados;
- IV. cuantificar los ingresos tributarios, comprometidos por la renuncia fiscal, bajo la forma de incentivos, beneficios, reducciones, deducciones o exenciones;
- V. analizar la recaudación realizada, a fin de identificar las causas de distorsiones detectadas, con miras a dar fundamentos para la adopción de acciones correctivas;
- VI. realizar estudios para la identificación de tendencias de cambios en la legislación y en la administración tributaria y para la evaluación de los efectos de esos cambios en las actividades económicas;
- VII. definir indicadores económicos a ser aplicados en la previsión y análisis del comportamiento de los ingresos administrados por la SRF;
- VIII. realizar estudios comparativos de las variaciones temporales de la recaudación realizada y de los respectivos indicadores económicos; y
- IX. elaborar la propuesta de meta de recaudación para fines de evaluación institucional de la SRF.

VI. PRIORIDAD DE COPAT PARA ESTE AÑO (REFORMA TRIBUTARIA)

El centro de las actividades de la COPAT en este año está dirigido a la reforma del sistema tributario brasileño. La estrategia del gobierno en el corto plazo en esta área, tiene como prioridad reducir el fardo de un extremadamente complejo sistema tributario y los riesgos de la competencia tributaria nociva entre los Estados y el Distrito Federal, además de promover la progresividad del sistema tributario brasileño. En ese sentido, siguiendo a una reunión sin precedentes con los Gobernadores de los Estados y del Distrito Federal y consultas a la sociedad, el Proyecto de Enmienda Constitucional (PEC 41) fue sometido al Congreso estableciendo la espina dorsal de la reforma tributaria. La COPAT desempeñó un

papel activo durante todo el proceso de elaboración de esa enmienda constitucional, realizando un gran número de estimativas de los impactos en la recaudación tributaria, originados en modificaciones en las disposiciones constitucionales del sistema tributario brasileño. La propuesta de enmienda modifica la legislación de algunos tributos:

- **Contribuciones sobre la facturación:** abre la posibilidad de la conversión de las contribuciones sobre la facturación en contribuciones sobre el valor agregado (a través de ley ordinaria);
- **ICMS.** El Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Servicios tiene recaudación expresiva, constituyendo la principal fuente de recursos propios para los Estados, con una participación relativa promedio de 86,35% de la recaudación tributaria estadual (2002). Es el impuesto más importante del país en volumen de recaudación, habiendo representado, en 2002, cerca de 22,02% de la carga tributaria bruta de los tres niveles de gobierno (incluyendo las contribuciones para la Previsión Social). El gran problema de este impuesto es la existencia de 27 diferentes legislaciones y reglamentos (los de los 26 Estados y el del Distrito Federal), lo que posibilita la concesión de exenciones y reducciones en ese impuesto, con el fin de atraer nuevas inversiones, generando una guerra fiscal dentro de la Unión. La PEC 41 unifica la legislación y las alícuotas del ICMS entre los Estados, así como establece un reglamento único, propone la aplicación de la menor alícuota a los géneros alimenticios de primera necesidad y veda la concesión de nuevos beneficios e incentivos fiscales o financieros, todo esto objetivando racionalizar su legislación e inhibir la guerra fiscal.
- **Contribución patronal sobre la facturación.** La propuesta contempla la posibilidad de sustituir, total o parcialmente, la contribución patronal sobre la nómina de salarios (20% sobre la nómina de salarios), por otra que incida sobre los ingresos o la facturación, de forma no acumulativa. La medida reduce la carga tributaria sobre la generación de empleo, que es el objetivo económico y social a ser perseguido. Así, se espera que se auxilie al proceso de formalización de las relaciones de trabajo y se estimule a los sectores que emplean más trabajadores.
- **Contribución sobre el Movimiento Financiero.** La propuesta establece que la Contribución Provisoria sobre Movimientos Financieros (CPMF) se torne una contribución permanente, con una alícuota entre 0,08% y 0,38%, facultando al Poder Ejecutivo la prerrogativa de reducirla o restablecerla, total o parcialmente.
- **Impuestos sobre la propiedad.** Se propone transferir la competencia del Impuesto Territorial Rural (ITR) para la esfera estadual; se determina la progresividad del impuesto sobre las herencias, de competencia estadual (Impuesto sobre la Transmisión Causa Mortis y Donación - ITCD), objetivando tornarlo más gravoso en relación a las operaciones que signifiquen transmisiones de patrimonio de mayor bulto; para el Impuesto sobre la Transmisión de Bienes Inmuebles (ITBI, de competencia municipal), se autoriza, expresamente, su progresividad en razón del valor del inmueble

alienado, posibilitando además la aplicación de alícuotas diferenciadas en función de la localización o uso del inmueble (selectividad).

Sr. Márcio F. Verdi
Coordinador General de Política Tributaria
Secretaría de Ingresos Federales
Brasil
Correo electrónico: Marcio.Verdi@receita.fazenda.gov.br

Caso práctico:

TEMA 1.3 LAS UNIDADES DE ANALISIS ECONOMICO/FISCAL

Juan Toro

Director General
Servicio de Impuestos Internos
(Chile)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. Énfasis Estratégicos del SII.- 2.1 Visión y misión del SII.- 2.2 Objetivos estratégicos.- 2.3 Modelo de gestión.- 3. El Departamento de Estudios del SII: Misión y Organización.- 3.1 Misión / objetivos.- 3.2 Marco organizacional.- 4. Tareas Que le Competen al Departamento de Estudios.- 5. Principales Aportes del Departamento de Estudios en los Años Recientes.- 6. Desafíos Futuros para el Departamento de Estudios.

INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria (AT) debe desarrollar una multiplicidad de tareas de diversa complejidad, muchas de las cuales escapan a los quehaceres normales de las áreas operativas, razón por la cual es conveniente concentrar algunas de ellas en una unidad de análisis económico-fiscal (UAEF).

En efecto, el objetivo central de la Administración Tributaria (AT) es maximizar el cumplimiento tributario. En él inciden, principalmente, cuatro aspectos: la eficacia de la acción fiscalizadora de la AT, la simpleza de la estructura tributaria, la aceptación del sistema impositivo por parte de los contribuyentes y las sanciones efectivamente aplicadas. La AT tiene competencia exclusiva sobre sólo uno de ellos: la fiscalización de los contribuyentes, y es parcialmente responsable de la aceptación del sistema impositivo por parte de los contribuyentes y de la oportunidad y efectividad de las sanciones aplicadas. También puede y debe incidir en el perfeccionamiento de la estructura tributaria, en particular cuando apunta en la dirección de la simplificación de las normas.

La eficacia de la acción fiscalizadora depende, entre otros factores, de la adecuada planificación de las actividades de fiscalización y de la capacidad y preparación de los auditores. Una adecuada planificación se logra, por ejemplo, segmentando a los contribuyentes en función de las figuras evasivas utilizadas y aplicando las acciones o planes de fiscalización más apropiados para cada segmento. Estas tareas son realizadas por las unidades operativas de fiscalización. Sin embargo, la eficacia de la fiscalización también depende de otros factores, tales como el diseño de técnicas para una mejor selección de los contribuyentes a auditar, la construcción de indicadores de evasión que permitan focalizar los recursos de fiscalización o la evaluación del efecto de los distintos planes en el comportamiento tributario de los contribuyentes, todos los cuales escapan al ámbito operativo y pueden ser delegados, al menos parcialmente, en una UAEF.

En la aceptación por parte de los contribuyentes del sistema impositivo influyen, entre otros factores, la moderación de la carga tributaria, la equidad y eficiencia de la estructura impositiva y la aprobación por parte de los contribuyentes del destino de los tributos recaudados. Ninguno de ellos es de responsabilidad de la AT. Otros, como la facilidad que los contribuyentes tienen en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y la percepción de equidad en lo que se refiere a evasión, si son responsabilidad de la AT. La medición de los costos de cumplimiento tributario impuestos por la AT y las propuestas de medidas para reducirlos cae dentro de las tareas asignables a la UAEF.

Por otro lado, la responsabilidad de la política tributaria radica en instancias superiores del Estado. Sin embargo, la AT debiera participar en su análisis y perfeccionamiento, pues los aspectos administrativos juegan un rol fundamental en los resultados de ésta. La AT también debe tomar la iniciativa en proponer cambios en la estructura impositiva orientados a simplificarla y a reducir los espacios de elusión. Además, la política tributaria constantemente sufre cambios y ajustes, algunos menores y otros de mayor envergadura. La AT dispone de la información necesaria y del conocimiento de las normas que le permiten aportar en la evaluación de estos cambios. Todas estas tareas escapan también al ámbito operativo y pueden ser delegadas en una UAEF.

En síntesis, existen una serie de tareas que es recomendable delegar en la UAEF, las que se pueden resumir en la mantención e interpretación de las estadísticas tributarias; el análisis permanente de la legislación tributaria y su impacto en la evasión y elusión; el desarrollo de indicadores de gestión que permitan medir la eficacia de la AT; y el apoyo a la labor fiscalizadora con estudios y propuestas de estrategias para reducir la evasión. Como se observa de la enumeración anterior, la mayor parte de las tareas mencionadas generan productos que alimentan a otras áreas principalmente operativas. La unidad de análisis deberá entenderse entonces como un área de apoyo al trabajo de las áreas operativas, trabajando en estrecha relación con ellas.

El propósito de este trabajo es revisar la experiencia del Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII) en relación con su UAEF, denominada Departamento de Estudios Económicos y Tributarios (en adelante, Departamento de Estudios). El resto del trabajo se organiza de la siguiente manera: en la sección 2, se revisan los objetivos estratégicos del SII y los pilares de la gestión, en orden a establecer el marco de acción del Departamento de Estudios. En la sección 3 se define la misión del Departamento de Estudios y su organización. La sección 4 enumera y clasifica las tareas que le competen al Departamento de Estudios. La sección 5 reflexiona sobre los desafíos futuros del Departamento de Estudios, a la luz de los objetivos estratégicos de la nueva administración.

2. ÉNFASIS ESTRATÉGICOS DEL SII

2.1 Visión y Misión del SII

El Servicio de Impuestos Internos es responsable de aplicar y administrar el sistema de impuestos internos, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y de facilitar dicho cumplimiento.

El SII tiene un rol fundamental para el Estado, ya que mediante la facilitación del cumplimiento voluntario y la fiscalización del incumplimiento, le permite a éste contar con los recursos necesarios para financiar su labor en pro del bien común y del desarrollo de la sociedad.

La acción del SII es fundamental en la reducción de la evasión y la elusión tributaria, con el fin de llevar los rangos de éstas a los niveles de los países que muestran los mejores resultados a nivel mundial. Por otro lado, el SII desea mantener la posición de liderazgo alcanzada en cuanto a la modernización del sector público, con el fin de servir mejor a los intereses de los contribuyentes y del Estado.

Facilitar el cumplimiento tributario y fortalecer el control fiscalizador son dos de los pilares de gestión definidos por la nueva administración. Sin embargo, se ha agregado un tercer pilar o lineamiento estratégico, cual es *contribuir al desarrollo económico del país*. Esta contribución se logra no sólo mediante el incremento de la recaudación, que permite al Estado disponer de los recursos necesarios para desarrollar sus funciones, sino también a través de otras acciones como las siguientes:

- Colaborar en el perfeccionamiento de la legislación tributaria, apuntando a una estructura más eficiente, que promueva el crecimiento, y más equitativa.
- Representar a Chile en la negociación de los convenios de doble tributación.
- Contribuir a la modernización del Estado, mediante el desarrollo de proyectos tecnológicos como la factura electrónica y trámites vía Internet.
- Aportar información a otras entidades gubernamentales para facilitar el cumplimiento de sus misiones y la toma de decisiones.

2.2 Objetivos Estratégicos

El SII ha definido como un objetivo estratégico superior, concordantemente con su Misión, el *incrementar la recaudación total de los impuestos internos y reducir los niveles de evasión*, usando como pilares o mecanismos para alcanzar este objetivo la gestión del cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, la gestión del incumplimiento y la disminución de las oportunidades de evasión de los impuestos.

Subordinados a este objetivo estratégico superior se encuentran tres objetivos estratégicos. El primero de ellos, es *maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. La tarea fundamental será lograr que el mayor número de contribuyentes obligados a declarar y pagar impuestos, lo hagan oportunamente en los plazos indicados, no cometan errores (tanto en la aplicación de las disposiciones legales o normativas como en los cálculos) y no omitan ingresos o conceptos por los cuales deban tributar. Para ello será necesario, en primer lugar, asistir al contribuyente y entregar la información que éste necesita para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y en segundo lugar, facilitar y simplificar los procesos de elaboración y

recepción de declaraciones, de tal modo que sea fácil cumplir y que el costo de este cumplimiento -en tiempo o dinero – sea el mínimo necesario.

El segundo objetivo estratégico es *minimizar el incumplimiento tributario*, el cual está orientado a lograr por diversas vías que aquellos que no cumplen voluntariamente, lo hagan. Los mecanismos en este caso, contemplan las labores de presencia, las auditorías destinadas a determinar los impuestos u obligaciones no cumplidas, el giro de las obligaciones incumplidas y sus sanciones, como también, el enjuiciamiento y posterior persecución judicial de las responsabilidades penales y/o civiles cuando el incumplimiento puede ser calificado de delito.

El tercer objetivo estratégico se ha definido como *fortalecer y modernizar el SII*, de manera coherente con sus orientaciones estratégicas, ya que para cumplir los objetivos anteriores se requiere obtener recursos nuevos y administrar los existentes, haciendo el uso más eficiente de los mismos.

2.3 Modelo de Gestión

El modelo de gestión del SII usa una segmentación por áreas de negocios -y por tipos de contribuyentes– de tal modo de tener una visión más desagregada de los resultados y facilitar la asignación de responsabilidades a los directivos, haciendo posible la fijación de metas y el seguimiento de los resultados. Las áreas de negocio y de soporte son las siguientes:

Áreas de negocios y sus objetivos

□ Control del Cumplimiento Voluntario

Cautelar y asegurar que el universo de contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias, en los plazos que la legislación y los procedimientos administrativos lo indiquen; e incrementar el segmento de contribuyentes que cumplen voluntariamente sus obligaciones tributarias, sea que lo hagan por propia convicción o ayudados por el SII. Además, deben administrar los procesos masivos asociados a estas obligaciones, tales como elaboración de declaraciones, procesamiento de las mismas y controles simples de cumplimiento.

□ Fiscalización del Incumplimiento

Detectar incumplimiento de las obligaciones tributarias, tales como determinar y girar los impuestos no declarados o no enterados y aplicar las sanciones que correspondan.

□ Combate al Fraude Fiscal

Ejercer y sostener ante los Tribunales de Justicia las acciones penales en contra de los responsables de cometer delitos tributarios .

- Procesos Contenciosos (Tribunal Tributario)

Cautelar los intereses del Fisco, dentro de un ámbito de legalidad y justicia, ante reclamaciones de los contribuyentes por las resoluciones, denuncios, actas de denuncios, avalúos, liquidaciones o giros que les hace el Servicio.

- Proceso Interpretativo

Interpretar las leyes y normas de su competencia para lograr un funcionamiento adecuado de la Administración Tributaria. Este servicio de interpretación apunta a lograr un cumplimiento equitativo y justo de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, pudiendo ser originado tanto por iniciativa propia del Servicio, como igualmente, a partir de requerimientos específicos de los contribuyentes, sean éstos personas o empresas públicas o privadas.

Principales áreas de soporte

- Gestión Interna

Proveer a la organización de información, herramientas, criterios, metodologías y estilos de trabajo, que contribuyan de manera permanente a un mejoramiento sustancial de la gestión institucional, en todos los ámbitos de su quehacer. Tiene como funciones principales, entregar elementos de apoyo a la toma oportuna de decisiones a todos los estamentos de la institución, desde los directivos superiores hasta las jefaturas operativas.

- Tecnológica

Disponer, administrar y proteger la infraestructura computacional y comunicacional del Servicio, para prestar niveles de servicio garantizado a los usuarios internos y a los contribuyentes. Además, debe velar por la permanente actualización informática y por la introducción racional de tecnología de punta en la organización. Asimismo, debe por una parte administrar, cautelar la integridad y proteger las bases de datos del Servicio, y por otra parte, apoyar a los usuarios - internos y externos - para que dispongan de las aplicaciones necesarias para realizar su trabajo o contar con los servicios necesarios.

- Asesoría Jurídica

Dar soporte jurídico a los directivos del Servicio, para ajustar sus actuaciones a la ley, como también defender a la institución y a los funcionarios ante recursos de protección o querellas que interpongan los contribuyentes u otras personas.

- Asistencia al Contribuyente y Comunicaciones

Proveer a las áreas de negocios asistencia especializada en la elaboración, operación y difusión de instrumentos para asistir a los contribuyentes (Sitio Web, mesa de ayuda), como también medios de comunicación de contenidos o mensajes que faciliten (boletín oficial) o motiven (cartillas, suplementos, libros) el

cumplimiento tributario de los contribuyentes. Además, hacia el interior de la organización, debe mantener informados a los funcionarios acerca de cambios en materia de aspectos administrativos, reglamentarios y legales.

Adicionalmente, existen como áreas de soporte las de recursos humanos, finanzas y administración, que cumplen propósitos similares a la generalidad de las organizaciones.

3. EL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DEL SII: MISIÓN Y ORGANIZACIÓN

3.1 Misión / objetivos

Desde los inicios de la década de los noventa el Servicio de Impuestos Internos cuenta en su organización con una Unidad de Análisis Económico / Fiscal, denominada “Departamento de Estudios Económicos y Tributarios”, cuyas funciones están básicamente relacionadas con la mantención e interpretación de las estadísticas tributarias; el análisis permanente de la legislación tributaria y la generación y evaluación de propuestas de cambios legales; el desarrollo de indicadores de gestión que permitan medir la eficacia de la AT; y el apoyo a la labor fiscalizadora con estudios y propuestas de estrategias para reducir la evasión.

De acuerdo al modelo de gestión presentado en la sección anterior, el Departamento de Estudios está comprendido dentro del área de soporte de Gestión Interna y presta apoyo principalmente a la Dirección del SII y a las áreas de negocios de Control del Cumplimiento Voluntario y Fiscalización del Incumplimiento.

Además, una parte importante de las tareas que desarrolla este departamento se relacionan con la *contribución al desarrollo económico*, uno de los tres pilares de gestión que forma parte de la *visión* del SII. En efecto, el Departamento de Estudios se vincula estrechamente con el Ministerio de Hacienda en la elaboración y evaluación de propuestas de cambios a la legislación tributaria. Asimismo, genera información, a partir de las bases de datos tributarias, para diversas entidades gubernamentales.

La misión del Departamento de Estudios se ha definido como “hacer investigación y generar información en los ámbitos de la administración y política tributaria, con el objeto de apoyar la toma de decisiones al interior del SII e incidir en el perfeccionamiento de la legislación tributaria.”.

3.2 Marco organizacional

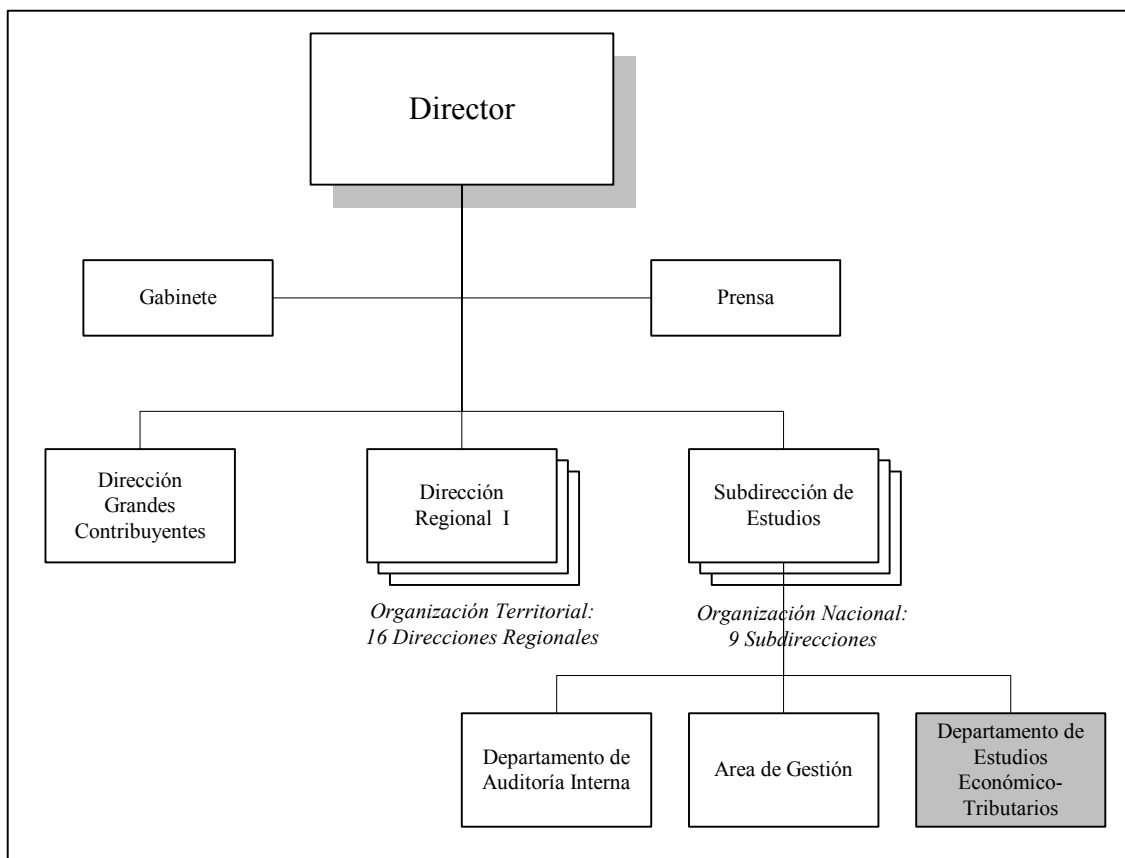
El SII se organiza nacionalmente en torno a 9 subdirecciones funcionales que dependen del Director, la autoridad máxima de la organización. Dentro de las Subdirecciones mencionadas se halla la Subdirección de Estudios (las restantes subdirecciones son Fiscalización, Normativa, Administración, Avaluaciones, Jurídica, Informática, Recursos Humanos y Contraloría Interna). El Departamento de Estudios Económico-Tributarios forma parte de la Subdirección de Estudios, que además cuenta

con un Departamento de Auditoría Interna y una Unidad de Gestión, tal como se indica en la figura 1.

El Departamento cuenta con seis profesionales, a igual nivel jerárquico, dependiendo del jefe de la unidad. Todos ellos tienen título profesional de Ingeniero Civil Industrial, algunos especializados en ciencias económicas, otros en estadísticas y otros en gestión. En la selección del personal normalmente se privilegia la capacidad de análisis y el pensamiento creativo.

Adicionalmente, para el desarrollo de algunas labores específicas se recurre a la contratación de asesoría externa, vinculada generalmente al ámbito académico.

Figura 1:
Departamento de Estudios en el
Organigrama del SII (Julio 2003)



4. TAREAS QUE LE COMPETEN AL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS

A continuación se realiza una descripción de las tareas que le corresponde asumir al Departamento de Estudios. Ellas se enmarcan dentro de tres líneas de trabajos o prioridades estratégica, a saber: (a) Investigación en Administración Tributaria; (b) Investigación en Política Tributaria; y (c) Estadísticas Tributarias.

Asimismo, se pone énfasis en los principales aportes realizados en los diferentes ámbitos.

a. Investigación en Administración Tributaria

El propósito de esta línea de trabajo es desarrollar estudios tendientes a mejorar la eficacia y eficiencia de la fiscalización y administración de los tributos y generar herramientas de apoyo al control de gestión. Las principales actividades en relación con esta línea de trabajo son las siguientes:

a1. Indicadores Globales de Gestión

Por muy buenos que sean los planes de fiscalización, si entre los funcionarios de la AT no existe la capacidad o la voluntad para llevarlos a cabo adecuadamente, estos fracasan. Los indicadores de gestión sirven para medir la eficacia de la AT. Asimismo, algunos indicadores de gestión, como son las medidas de evasión por sector o por impuesto, pueden servir para orientar los esfuerzos de fiscalización, y eventualmente, la política tributaria.

El objetivo de esta tarea es desarrollar indicadores de gestión, los que podrán corresponder a la AT en su totalidad o a los distintos impuestos. En esta línea, es fundamental el realizar comparaciones con otras administraciones tributarias, especialmente con aquellas de países con mejores niveles de cumplimiento tributario. Cabe señalar que no es responsabilidad del Departamento de Estudio el control de gestión a nivel de los procesos o de las áreas funcionales, actividad que en la actualidad está radicada en la unidad de gestión, también dependiente de la Subdirección de Estudios.

(i) Mediciones de evasión

Disponer de información respecto a la cuantía de la evasión tributaria es importante por diversas razones. Primero, permite a la AT orientar mejor su fiscalización. Si la AT tuviese estimaciones de evasión por impuestos, mecanismos de evasión, zona geográfica o sector económico, podría asignar mejor los recursos para la fiscalización, mejorando así su efectividad. En segundo lugar, permite medir los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario. En tercer lugar, la evasión tributaria puede ser usada, con ciertas limitaciones, como una medida de la eficacia de la AT. Si el objetivo asignado a ésta es mejorar el cumplimiento tributario, entonces el indicador de desempeño apropiado es la tasa de cumplimiento: a igualdad de otros factores, mejor es el rendimiento de la AT cuanto mayor es la tasa de cumplimiento.

El Departamento de Estudios está encargado de realizar estimaciones anuales de la evasión en el IVA y, en general, de desarrollar y aplicar metodologías que permita medir el incumplimiento tributario en los distintos impuestos y sectores económicos.

(ii) Otros indicadores globales

Existen otros indicadores globales que es responsabilidad del Departamento de Estudios mantener actualizados, tales como el costo de recaudar, el número de contribuyentes por fiscalizador, el presupuesto del SII en relación al PIB, etc. Especial énfasis se da a la comparación de estos índices con otras administraciones tributarias.

Por otro lado, es responsabilidad del Departamento de Estudios el diseño y evaluación de los indicadores vinculados al cumplimiento de metas institucionales.

a2. Apoyo a la Función de Fiscalización

El propósito de esta tarea es mejorar el proceso de fiscalización. Es posible distinguir tres tipos de fiscalización. Los controles en terreno, los cruces de información y los planes de auditorías. Los dos primeros corresponden a lo que se denomina planes masivos de fiscalización, que se caracterizan por una amplia cobertura y una baja profundidad en la investigación. El tercero, corresponde a un plan selectivo, que a la inversa de los anteriores, tiene una cobertura más bien baja pero alcanza una mayor profundidad en la fiscalización. En el pasado, el Departamento de Estudios ha realizado aportes puntuales y específicos a las diversas estrategias de fiscalización. Sin embargo, en el futuro se espera una colaboración más estrecha y sistemática, sobre todo en el desarrollo de técnicas de análisis de riesgo.

(i) Apoyo al control en terreno:

Existen diversas formas de control en terreno, tales como fiscalización de punto fijo, control de emisión de boletas, controles carreteros, etc. Si bien existe la intuición de que este tipo de fiscalización es importante para aumentar la probabilidad de detección del fraude percibida por los contribuyentes, poco se sabe de su real efectividad para disuadir el comportamiento evasor. ¿Cómo cambian los impuestos declarados después de cursar una infracción por no emisión de boleta? ¿Qué efectividad puede tener el envío de correspondencia a contribuyentes con comportamiento tributario irregular? ¿En qué sectores o a qué tipo de contribuyentes conviene aplicar esta forma de fiscalización? Las respuestas a estas y otras preguntas están en el ámbito de acción del Departamento de Estudios.

(ii) Apoyo a los cruces de información:

Los contribuyentes entregan variada información en sus declaraciones. A través de los cruces masivos de información las unidades de fiscalización verifican la consistencia de la propia declaración, entre diversas declaraciones de un mismo contribuyente y entre las declaraciones de diversos contribuyentes. Asimismo, recolectan información externa, de organismos públicos y de otra índole, con la cual realizar otros cruces.

Una primera tarea del área de estudios en este campo es señalar los cruces de información adicionales que es posible realizar con la información recolectada. Una segunda tarea es determinar aquella información adicional que es razonable recolectar --considerando el costo que representa tanto para la AT como para los contribuyentes-- que permita realizar cruces de información de utilidad. Asimismo, el Departamento de Estudio ha tenido injerencia en el rediseño de diversos formularios de declaración, ayudando a definir qué información solicitar y la forma más adecuada de hacerlo, de acuerdo a los requerimientos de la fiscalización.

(iii) Apoyo a los planes de auditorías:

En los planes de fiscalización se selecciona --de acuerdo a criterios objetivos-- una muestra de contribuyentes para ser sometidos a una investigación exhaustiva de sus antecedentes tributarios. En esta línea de trabajo, el Departamento de Estudios debe aportar en la construcción de funciones discriminantes que apoyen la selección de contribuyentes a fiscalizar, de tal forma que las auditorías se concentren en aquellos contribuyentes con una mayor probabilidad de ser evasores.

b. Investigación en Política Tributaria

Esta línea de trabajo apunta a la elaboración de estudios e investigaciones en el campo de la política tributaria, con miras a respaldar el diseño de futuras reformas o adecuaciones de la legislación tributaria. Existen amplios campos en los cuales la investigación requiere avanzar, en la búsqueda de esquemas impositivos que recauden más eficazmente, sean más simples, más eficientes y más equitativos. Algunos de los temas concretos que son abordados por el Departamento de Estudios se exponen a continuación.

(i) Elusión Tributaria

Existen vacíos en la legislación que permiten a algunos contribuyentes efectuar reducciones en su base imponible más allá de lo pensado por el legislador. En esta área, la tarea es detectar los principales vacíos legislativos, medir su impacto en la recaudación y sugerir cambios en la legislación. Al respecto, cabe señalar que en la década pasada hubo una serie de iniciativas legales que incorporaron perfeccionamientos a las normas tributarias, la mayor parte de los cuales fueron propuestos y evaluados por el Departamento de Estudios.

(ii) Informes de Gasto Tributario

Se define de esta manera a la recaudación que el fisco deja de percibir como consecuencia de los tratamientos excepcionales que contempla la legislación tributaria, los cuales pueden adoptar la forma de exenciones, deducciones de base, créditos, tasas diferenciadas o diferimientos. Los gastos tributarios tienen diversos impactos que es necesario evaluar: la recaudación sacrificada; los

efectos sobre la eficiencia y equidad; los costos de administración y de cumplimiento de los contribuyentes (complican las leyes y los formularios); y los espacios para la evasión y elusión.

(iii) Evaluación de reformas tributarias

Al Departamento de Estudios le ha correspondido evaluar los efectos fiscales de prácticamente todos los proyectos de ley relativos a materias tributarias. En general, el Departamento asesora al Ministerio de Hacienda en la elaboración de propuestas de cambio a la legislación tributaria para hacerla más eficiente, simple y equitativa, y evalúa los efectos recaudatorios, distributivos y en eficiencia de tales medidas.

(iv) Análisis comparativo del sistema tributario chileno

También es responsabilidad del Departamento de Estudios la mantención de estadísticas comparativas del sistema tributario chileno en relación a otros sistemas tributarios. Estas comparaciones incluyen datos de cargas tributarias, tasas de IVA, tasas de impuestos a la renta, impuestos específicos, etc. Esta información es frecuentemente demandada por el Ministerio de Hacienda y el Poder Legislativo, entre otros.

c. Estadísticas Tributarias

Las tareas vinculadas con esta línea de trabajo tienen un doble propósito. Por un lado, proveer de estadísticas confiables, oportunas y sistemáticas, que sirvan de insumo a la fiscalización, al control de gestión, a las demás labores del propio Departamento y en general, al resto de las áreas del SII. Por otro lado, la entrega de estadísticas tributarias hacia otros organismos públicos (Banco Central, Ministerio de Hacienda, Ministerio de Economía, etc.), así como al sector privado, a objeto de satisfacer una creciente demanda por información, transparencia y cuenta pública. Esta tarea involucra una serie de actividades que están vinculadas entre sí, tales como:

(i) *Producción de estadísticas*

Producir y actualizar continuamente estadísticas relevantes de recaudación a nivel total, por tipos de impuestos, por direcciones regionales, por tipos de contribuyentes, etc., así como también de interpretar su evolución en el tiempo explicando eventuales fluctuaciones y anomalías.

(ii) *Modelos Económico-Fiscales:*

Desarrollar modelos de comportamiento de los distintos impuestos, vinculando la recaudación tributaria con la evolución de diversos agregados macroeconómicos u otras variables, de tal forma que permitan entender e interpretar las fluctuaciones de recaudación.

(iii) *Proyecciones de recaudación:*

Usando modelos de comportamiento tributario, proyectar la recaudación de los principales impuestos.

5. PRINCIPALES APORTES DEL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS EN LOS AÑOS RECIENTES

En la sección anterior se describieron las principales líneas de trabajo que le competen al Departamento de Estudios. Dentro de cada una de estas líneas hay aportes específicos, cuya descripción sirve para ilustrar en mejor forma el tipo de tareas que se le encomiendan al área y la importancia que tienen para la institución. A continuación se señalan algunos de estos aportes.

a. Metodologías para estimar la evasión

Las primeras estimaciones de evasión datan de principios de los noventa, mediante en el método del potencial teórico en base a las cuentas nacionales. El desarrollo de una metodología adecuada a las particularidades de la legislación chilena, ha permitido realizar mediciones anuales del incumplimiento en el IVA. Un método similar fue desarrollado más tarde para medir la evasión del Impuesto a la Renta de las empresas. Adicionalmente, el método del potencial teórico se ha utilizado para mediciones puntuales de evasión sectorial y de impuestos específicos, usando información de fuentes distintas a las Cuentas Nacionales.

La búsqueda de metodologías para medir evasión es una tarea permanente, que ha resultado en la invención de algunos métodos interesantes para la evaluación de las políticas de fiscalización, como son el método del punto fijo para medir evasión de IVA en las ventas finales y el método de conciliación de la información tributaria, para medir evasión por facturas falsas.¹

b. Plan de Lucha contra la Evasión

A comienzos del año 2000, el SII elaboró un Plan de Lucha Contra la Evasión, el cual contemplaba la incorporación de nuevos funcionarios, en su mayoría fiscalizadores, así como también nuevas facultades para la administración tributaria, adecuación de las sanciones por evasión y perfeccionamientos a las leyes tributarias. Este plan fue desarrollado casi íntegramente por la Subdirección de Estudios, dentro de la cual el Departamento de Estudios tuvo una importante participación, sobre todo en la evaluación de los mayores ingresos fiscales que reportaría el plan, en el diseño y evaluación de las propuestas de cambios legales para reducir espacios de elusión y en la construcción del indicador de cumplimiento del plan que determinaría el pago de un incentivo variable para los funcionarios del SII.

¹ Más detalles sobre estas experiencias pueden encontrarse en “Los Instrumentos para la Medición de la Evasión Tributaria”, Documento preparado para la 35° Asamblea General del CIAT, Santiago, Chile, abril de 2001.

A partir de este plan el Gobierno elaboró un proyecto de ley que tenía por objeto establecer normas legales para combatir la evasión y la elusión tributaria, el cual envió al Parlamento para su discusión y aprobación y se transformó en ley el 19 de junio de 2001.

En la actualidad, el Departamento de Estudios es el encargado de evaluar cada año el cumplimiento de las metas de recaudación establecidas en el informe financiero de la ley y calcular el porcentaje de incentivo variable que corresponde pagar a los funcionarios de acuerdo al crecimiento de la recaudación.

c. Apoyo al diseño de la Operación IVA

La Operación IVA es el proceso de fiscalización masiva del Impuesto al Valor Agregado, que revisa, en forma computacional, al cien por ciento de las declaraciones mensuales del impuesto y persigue la aclaración o rectificación de las diferencias detectadas. En la etapa de desarrollo de este proceso, el Departamento de Estudios aportó el diseño conceptual de los cruces de información que se debían contemplar, los que posteriormente fueron implementados.

d. Mediciones de Gasto Tributario

Desde 1998 el Departamento de Estudios ha venido desarrollando informes de gastos tributarios, inicialmente como un aporte para uso restringido en las decisiones de política tributaria. Desde el año 2002, y por iniciativa del SII, el informe de gasto tributario fue incorporado dentro de los antecedentes enviados al Congreso Nacional con motivo de la discusión del Presupuesto de la Nación.

e. Diseño y Evaluación de Reformas Tributarias y Perfeccionamientos Legales

En los últimos 10 años, el Congreso de la República ha aprobado treinta y cinco leyes que modifican normas tributarias. En veintisiete de ellas el Departamento de Estudios ha tenido participación, ya sea diseñando los cambios legales, participando en la discusión de los proyectos o bien evaluando los efectos fiscales de los mismos.

En esta materia se ha tenido una actuación pro-activa, preparando propuestas de reformas a los principales impuestos, que se han presentado y discutido con las autoridades del Ministerio de Hacienda y que si bien no se han ejecutado en su totalidad, han alimentado varias de las iniciativas legales antes comentadas.

f. Análisis del Sistema Tributario Chileno

Del Departamento de Estudios han surgido varios documentos de trabajo en que se analiza el sistema tributario, estableciendo comparaciones con otros países, señalando sus fortalezas y sus debilidades. Estos documentos se han difundido, principalmente a través de Internet, y han servido como referente en la discusión tributaria del país. Frecuentemente son citados en las propuestas y trabajos que surgen del sector público, del sector privado y del ámbito académico.

6. DESAFÍOS FUTUROS PARA EL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS

A continuación se describen los principales proyectos y desafíos operacionales a los que se abocará el Departamento de Estudios en los próximos años.

a. Análisis de Riesgo

En los próximos años se espera profundizar el apoyo del Departamento de Estudios a las áreas de negocios, en particular en lo que se refiere a las técnicas de análisis de riesgo. En la década pasada la fiscalización del SII experimentó mejoras importantes, mediante el rediseño de los procesos, la incorporación de tecnología, la explotación sus facultades para recolectar información y la aplicación de cambios de sujeto en el IVA, entre otras cosas. Para seguir avanzando en la reducción de la evasión se hace necesario incorporar mayor inteligencia fiscal, campo en que el aporte del Departamento de Estudios puede ser fundamental.

En este ámbito, se ha comenzado a trabajar en el diseño de funciones discriminantes para seleccionar contribuyentes a fiscalizar. Mediante el uso de técnicas estadísticas, como análisis discriminante o redes neuronales, y de antecedentes reales de contribuyentes evasores y no evasores, se pretende construir algoritmos que permitan seleccionar a aquellos contribuyentes que tengan una mayor probabilidad de ser evasores de impuestos

b. Metodologías para evaluar el efecto de la fiscalización en el comportamiento tributario de los contribuyentes

Se quiere estudiar el comportamiento tributario de los contribuyentes con posterioridad a un proceso de fiscalización. El objeto de este estudio, es evaluar qué formas de fiscalización o presencia son más efectivas y proponer estrategias a seguir con los contribuyentes para hacer más efectiva la fiscalización.

c. Seguimiento del comportamiento tributario de los grandes contribuyentes

Los grandes contribuyentes representan menos del 1% en términos de número, pero explican más del 60% de la recaudación. Se pretende diseñar un sistema de información que se alimente con las declaraciones mensuales y anuales de estos contribuyentes, permitiendo explicar de mejor forma la evolución de los ingresos tributarios y detectar rápidamente las causas de comportamientos anómalos de las cifras. Prácticamente todos estos contribuyentes declaran por Internet, lo que permite contar con información de buena calidad y más oportuna. Esta base sería además de gran utilidad para la Dirección de Grandes Contribuyentes y los análisis periódicos de las cifras un insumo importante para todas las áreas de fiscalización.

d. Publicación periódica de estadísticas tributarias

Las bases de datos tributarias contienen una basta cantidad de información que va mucho más allá de las estadísticas de recaudación tributaria y que se relaciona, por ejemplo, con la actividad económica, el empleo y las remuneraciones, la dinámica de las unidades productivas, etc. Toda esta información es altamente demandada, tanto internamente como por otras entidades del sector público y por el sector privado.

En virtud de lo anterior, existe el desafío de realizar una publicación periódica, probablemente trimestral o semestral, de estas y otras estadísticas que se consideren relevantes para los diferentes sectores del ámbito nacional, la que estará disponible en formato físico y electrónico.

e. Sistema de verificaciones tributarias para acceder a beneficios fiscales

Al Departamento de Estudios se le ha encargado el modelamiento de un sistema de consultas que permita a aquellas instituciones fiscales que transfieren recursos al sector privado –vía subsidios, franquicias y similares—verificar si califican para acceder a tales transferencias, de acuerdo a su comportamiento tributario y nivel de ingresos. Tal sistema debe, por cierto, resguardar el secreto tributario establecido por ley. Se espera que esta iniciativa permita ahorrar cuantiosos recursos en la ejecución del gasto.

f. Diseño de un Data Warehouse

Todas las iniciativas anteriores se relacionan, de una u otra manera, con el manejo eficiente, efectivo y oportuno de la información contenida en las bases de datos tributarias. Por ello, se hace necesario utilizar las herramientas informáticas más adecuadas para gestionar la información, cuestión que aún no está resuelta.

En efecto, los sistemas informáticos del SII resuelven de manera eficiente las necesidades de operación; sin embargo, no ha existido hasta ahora una herramienta efectiva para resolver las necesidades de información de gestión, es decir, aquellas que permitan obtener en forma expedita y estandarizada la información necesaria para la toma de decisiones.

El objetivo de este proyecto es diseñar un sistema de información integrado, flexible y escalable, separado de la operación, que maneje grandes volúmenes de datos, de manera consistente, limpia y transversal, y que permita el uso de herramientas de inteligencia de negocios.

El Data Warehouse es la herramienta recomendada para utilizar en forma inteligente los volúmenes de información como los que manejan las administraciones tributarias. En él se integran, en un formato estándar, las diversas bases de datos anteriormente dispersas. Esta herramienta será un real apoyo a la generación oportuna de información tanto interna al SII como para satisfacer las necesidades de otros organismos del Estado. Entre otras cosas, será posible:

- Obtener estadísticas flexibles y oportunas, satisfaciendo las demandas tanto internas como externas al SII.
- Facilitar la construcción de indicadores de gestión, que permitan evaluar permanentemente el cumplimiento de metas organizacionales en diferentes ámbitos.
- Detectar anormalidades en el comportamiento tributario de los contribuyentes, mejorando la selección de contribuyentes a fiscalizar.
- Satisfacer el sinnúmero de solicitudes de información que se reciben, sin poner en riesgo la operación y la eventual corrupción de bases de datos al intervenir base operativas con peticiones específicas;
- Satisfacer la necesidad de tener un instrumental más sólido para hacer las estimaciones y simulaciones de cambios tributarios y del presupuesto de gastos tributarios;
- Facilitar la incorporación del análisis de riesgo en los planes de fiscalización para desarrollar una fiscalización con niveles crecientes de inteligencia fiscal.

g. Costo de cumplimiento

La complejidad de los impuestos y el ejercicio de las facultades de la AT para fiscalizar su cumplimiento imponen costos a los contribuyentes. Por otro lado, la AT también realiza esfuerzos para reducir esos costos, por ejemplo, facilitando la declaración de impuestos con servicios de asistencia o con la incorporación de Internet como medio para declarar. La medición de estos costos y de los efectos que las distintas iniciativas del SII tienen sobre ellos es un tema que deberá ser abordado por el Departamento de Estudios.

h. Difusión de los trabajos de investigación desarrollados

Se pretende dar una mayor divulgación a los estudios del Departamento, mediante la creación de una publicación periódica de documentos de trabajo y realización periódica de seminarios para presentar y someter a discusión los distintos trabajos. En este ámbito, sería de gran valor tener instancias para discutir los trabajos e intercambiar experiencias con otras administraciones tributarias.

Sr. Michael Jorratt De Luis
 Jefe del Departamento de Estudios Económico-Tributarios
 Servicio de Impuestos Internos
 Chile
 Correo electrónico:

TEMA 2 EL CONTROL DE LAS OPERACIONES INTERNACIONALES¹

María Cecilia Ventura

Jefa del Departamento de Operaciones Internacionales
Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP
(Argentina)

SUMARIO: I. Introducción.- II. ¿Por Qué Controlar las Operaciones Internacionales?.- III. ¿Cuáles son las Herramientas Imprescindibles para el Control de las Operaciones Internacionales.- 1. Marco legal adecuado.- 2. Estructura organizacional.- 3. Disponibilidad de información.- IV. La Experiencia Argentina en el Control de las Operaciones Internacionales.- A. Situación previa al 31-12-1998.- B. Situación posterior al 31-12-1998.- C. Intercambio de información internacional.- V. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

Sin duda alguna la globalización ha generado un cambio sustancial no sólo a nivel económico sino a nivel de competencia de las Administraciones Fiscales.

Efectivamente, con motivo del avance tecnológico y la mayor movilidad de los factores económicos, mientras las transacciones internacionales no se ven limitadas ni cercadas por las fronteras, los hechos impositivos que de ellas se derivan, deben ser controlados y verificados por Administraciones Fiscales cuyos límites de competencia sí están restringidos por dichas fronteras.

No es escaso, en consecuencia, el desafío que dicho contexto implica para los Organismos Tributarios Nacionales cuando se enfrentan con la misión de desarrollar sus actividades específicas, en la tarea concreta de control y fiscalización de las operaciones transnacionales.

El objetivo de este trabajo se centra en primer lugar, en un esbozo general de las herramientas que se consideran necesarias para afrontar el control de las operaciones internacionales. En segundo lugar, comentar la experiencia de la Administración Fiscal argentina, enfocada al plano impositivo y con especial énfasis en el control de las empresas multinacionales y la metodología de precios de transferencia.

¹ Tema desarrollado por María Cecilia Ventura, Jefa del Departamento de Operaciones Internacionales y por Alejandro Felitte, Jefe de División de Fiscalización Externa, Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Internacionales de la Administración Federal de Ingresos Públicos -AFIP- (Argentina).

II. ¿POR QUÉ CONTROLAR LAS OPERACIONES INTERNACIONALES?

La apertura económica internacional trae aparejada para las Administraciones Fiscales la necesidad de asumir la nueva dimensión e importancia de las operaciones internacionales, con una modalidad de acción distinta a la que históricamente le cupo en su tarea a nivel nacional.

La velocidad y complejidad con que se desarrollan las transacciones mundiales, le han permitido a los contribuyentes utilizar una mecánica de planificación fiscal que, desde la óptica de este análisis, ha favorecido el drenaje de base imponible, ya sea a favor de territorios de baja o nula imposición o bien hacia jurisdicciones donde las ventajas tributarias vienen dadas por regímenes fiscales privilegiados o, incluso, por la carencia de acción del fisco en el control certero de la operatoria internacional.

En ese contexto, a través del control de las operaciones internacionales, los Fiscos podrán:

- Resguardar la base tributaria nacional.
- Desalentar la utilización por parte de los contribuyentes de la planificación fiscal nociva.
- Limitar la posibilidad del desarrollo de maniobras evasivas, ante la percepción de riesgo objetivo por parte de los contribuyentes de ser fiscalizados.
- No generar un desequilibrio de trato entre contribuyentes que desarrollan su actividad en un plano solamente local, con aquellos otros que la ejercen de manera transfronteriza.
- Adquirir, a través de la experiencia en el control de este tipo de operaciones, el conocimiento suficiente para poder anticipar situaciones de contingencia de elusión y/o evasión, para adoptar en forma oportuna las normas de reglamentación y auditoría efectivas, a través de las cuales prevenir que los contribuyentes lleven a la práctica mecanismos o maniobras distorsivas de su obligación fiscal.
- Alentar, finalmente, el cumplimiento voluntario a través de una presencia fuerte de la Autoridad Fiscal en materia de control de las operaciones internacionales.

III. ¿CUÁLES SON LAS HERRAMIENTAS IMPRESCINDIBLES PARA EL CONTROL DE LAS OPERACIONES INTERNACIONALES?

1. Marco legal adecuado

Si bien las Administraciones Fiscales tienen definidas sus facultades de control en las normas legales respectivas, la incorporación de lo internacional, en no pocos casos hará necesaria la adaptación de esas facultades para que las mismas resulten abarcativas de las peculiaridades propias que acarrea el control de las operaciones llevadas a cabo por sus contribuyentes a nivel mundial.

Un marco legal adecuado de facultades a ese respecto, debería incluir fundamentalmente la posibilidad de instrumentar regímenes de aporte de información y de exigir la presentación de documentación del exterior, que justifiquen, por ejemplo la existencia de las operaciones y los precios de transferencia.

Por su parte, una legislación tributaria que defina el régimen aplicable a las operaciones internacionales de manera precisa, colaborará en tornar más eficaces y efectivos los controles, al definir con precisión el o los hecho/s imponible/s atribuible/s a ellas, dando así seguridad legal no sólo a los contribuyentes, sino al propio Fisco en su tarea de verificación.

Otro aspecto a considerar en el plano normativo, es el que atañe a las penalidades por incumplimiento.

Al respecto, no puede escapar a nuestra consideración, la magnitud económica que se halla involucrada en la operatoria internacional y lo dificultoso que resulta su control y seguimiento si no se cuenta con la información y documentación adecuada, de manera tal que el régimen sancionatorio aplicable a los incumplimientos formales y materiales en esta temática, debe guardar una relación directa no sólo con dicha magnitud, sino también contemplar -a partir de la experiencia en el control- el grado de perjuicio fiscal subyacente.

No se trata aquí de proponer sanciones desmedidas que puedan provocar una competencia desleal entre Administraciones Fiscales, sino de evaluar el tipo de incumplimiento y el perjuicio fiscal relacionado, de modo que no resulte menos costoso incumplir que dar debido cumplimiento a las normas vigentes.

No resulta ocioso recordar que la falta de presentación de información sobre las operatorias internacionales por parte del contribuyente, no produce los mismos perjuicios que si se tratara de similar falta en una transacción nacional.

En uno y otro caso la Administración Fiscal resulta perjudicada, cuanto menos, en el esfuerzo por obtener la información que posibilite el control, pero efectivamente, en el plano local el Fisco al poseer facultades para fiscalizar a todas las partes intervinientes en la operación, la situación puede resolverse de manera menos compleja.

Distinta es la situación cuando el incumplimiento formal involucra operaciones internacionales, no sólo por la carga administrativa de obtener la información extranjera necesaria para el control, sino también ante la alternativa de afrontar la total o parcial incapacidad de control cuando quedan involucradas las transacciones que se hubieran concertado con sujetos radicados en un territorio que no fuera cooperativo en el intercambio de información.

Asimismo, se estima conveniente que el régimen sancionatorio específico en materia de fiscalidad internacional, contemple el grado de esfuerzo realizado por el contribuyente para dar cumplimiento a la normativa, fundamentalmente en cuanto al régimen de precios de transferencia se refiere.

2. Estructura organizacional

El grado de especificidad y complejidad con que se desarrolla la actividad económica a nivel mundial, tornan adecuado contar con una estructura administrativa especial dedicada a la investigación, verificación y control de las operaciones internacionales.

En esa misma línea, los recursos humanos destinados a dicha actividad, merecen una capacitación especial que abarque no sólo el conocimiento de las normas tributarias locales destinadas a la fiscalidad internacional, sino que también debe abarcar el conocimiento de legislación comparada, normas contables y de auditoría especiales -nacionales e internacionales-, operatorias complejas, mecanismos de detección de maniobras, procesamiento y manejo de la información, análisis de la información, estrategias de planificación fiscal utilizadas por los contribuyentes, análisis macro y microeconómicos, etc.

Ello así pone en evidencia la importancia de que el grupo dedicado al control de las operaciones internacionales esté conformado por un conjunto de profesionales con capacitación específica y multidisciplinario, preparado para enfrentar la multiplicidad y complejidad de los aspectos asociados a estas operatorias.

Por lo tanto, frente a la ingeniería de negocios implementada a nivel mundial en la que resulta cada vez más dificultoso para las Administraciones Fiscales desentrañar las características de las operatorias complejas e intrincadas desarrolladas por los operadores internacionales, se trata en esencia de intentar equiparar las destrezas del Fisco con las de los contribuyentes.

La tipología del comercio internacional de cada país, es el factor que tal vez deba considerarse más atentamente en oportunidad de diseñar la estructura administrativa que deberá encarar el control de las transacciones transfronterizas, ya que será el parámetro que permitirá definir -en vistas a la obtención de los mejores resultados-, tanto las características de esa estructura como los recursos asignables y las materias sobre las cuales se requerirá el mayor énfasis en la capacitación y especialización.

3. Disponibilidad de información

Frente a la realidad que plantea contar con Administraciones Fiscales cuyas facultades se encuentran limitadas por la frontera nacional, mientras que las transacciones económicas son transnacionales, controlar el cumplimiento

fiscal de los contribuyentes internacionalizados, sin contar con la información adecuada, resulta una barrera infranqueable.

En ese sentido, es de suma importancia tanto la información que la Administración Fiscal exija presentar a sus contribuyentes, como aquellas otras de carácter externo derivadas tanto de otras fuentes nacionales de información como así también los datos que puedan lograrse a partir de la cooperación administrativa internacional.

Esa cooperación no debiera estar limitada al intercambio de información -de por sí extremadamente imprescindible- sino que además resultaría beneficioso para el cometido de los Fiscos en materia internacional, propender a:

- Intercambiar experiencia en cuanto a:

- El accionar de sus contribuyentes en la esfera de la tributación internacional identificando el tipo de maniobras evasivas (triangulación de operaciones por medio de la utilización de paraísos fiscales, giros de rentas al exterior encubiertos bajo la forma de gastos, maniobras de elusión y/o evasión comunes según la rama de actividad económica, etc.)
- Los mecanismos de detección de zonas de riesgo de elusión y/o evasión.
- Las maniobras y modalidades transaccionales desarrolladas por los contribuyentes para minimizar la tributación.
- Las medidas legales y operativas adoptadas para combatir la planificación fiscal internacional perjudicial, y los resultados obtenidos de las mismas.

- Favorecer la asistencia mutua en cuanto a:

- Establecer estrategias de control y fiscalización para enfrentar problemáticas comunes.
- Brindar capacitación en aquellos aspectos en los cuales la respectiva Administración haya obtenido resultados exitosos en materia de fiscalidad internacional.
- Integrar bases de datos cuya utilización pueda ser compartida, con datos estadísticos y económicos de sectores y otros datos tributarios o no que puedan servir de utilidad al control.
- Evaluar los temas que pudieran requerir tratamientos legales específicos en defensa del interés fiscal, para que cada Administración Fiscal promueva a través de las autoridades competentes, modificaciones normativas o reglamentarias.
- Definir procedimientos de control a afrontar por sendas Administraciones Fiscales para limitar el desarrollo de maniobras que los perjudiquen simultáneamente.

IV. LA EXPERIENCIA ARGENTINA EN EL CONTROL DE LAS OPERACIONES INTERNACIONALES

A. SITUACION PREVIA AL 31-12-1998

Este parámetro temporal es importante porque es el momento a partir del cual entra en vigencia el principio de renta mundial y el régimen de precios de transferencia en la ley del impuesto a las ganancias.

No obstante, desde mediados del siglo pasado la legislación argentina en materia del impuesto que recae sobre la renta, contuvo disposiciones específicas que tenían por finalidad resguardar la base de imposición nacional cuando se tratara de operaciones internacionales celebradas entre sujetos vinculados.

Así en épocas en que el objeto del gravamen era fijado en función al principio de la fuente o territorialidad, la ley contenía parámetros para delimitar en esas operaciones transnacionales la atribución de la fuente argentina y extranjera.

Uno de los postulados básicos contenidos en la norma y que aún subsisten en la ley del impuesto a las ganancias es el que exige a las sucursales y demás establecimientos estables pertenecientes a empresas, personas o entidades del exterior, efectuar las registraciones contables en forma separada de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables o filiales (subsidiarias) del exterior.

En materia de importación y exportación de bienes la ley del gravamen contemplaba situaciones para las cuales preveía el apartamiento del precio real pactado por las partes, colocando en su lugar valores a los que se consideró de mercado para establecer, a partir de ellos, la cuantía de la fuente de renta argentina en esas transacciones internacionales.

Para esas operaciones internacionales existía un mecanismo de determinación presuntivo destinado al supuesto en que los valores de dichas transacciones fueran diferentes a los precios mayoristas existentes en el exterior, supuesto que en caso de verificarse daba lugar a considerar que existía vinculación económica, y consecuentemente permitía suplantar el precio pactado por los valores internacionales mencionados.

Es importante destacar, que durante este período, fueron casi nulos los casos en que se practicaron ajustes de precios en los términos expuestos – artículo 8° de la ley del impuesto a las ganancias-.

La causa de ello, posiblemente puede hallarse en un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaído en la causa "Eduardo Loussinian SA" del año 1983, según el cual para poder aplicar la base presuntiva debía constatarse previamente la existencia de vinculación económica entre el sujeto del país y su contraparte del exterior, requisito, que

por su defectuosa o inexistente definición legal terminó por ahogar la aplicación de esta norma.

Por otra parte, en el período a que nos referimos estando la determinación del hecho imponible del impuesto a las ganancias limitado al principio de territorialidad, la ley del gravamen establecía otros condicionamientos específicos con relación a dos tipos de operaciones, los contratos de préstamos, que deberían ajustarse a las normas de la ley de inversiones extranjeras, y los contratos de transferencia de tecnología que habrían de ajustarse a lo regulado por la ley específica en esta materia.

De esa forma, los contratos no celebrados bajo esas condiciones, no serían considerados como celebrados entre partes independientes, y por lo tanto debían tratarse con arreglo a los principios que regulan el aporte y la utilidad. Así, los importes correspondientes serían tratados como si fueren remisiones de utilidades hacia el exterior.

En consecuencia, hasta el 30-12-1998 estando definida la base de tributación del impuesto a las ganancias en función al principio de fuente o territorialidad, el control sobre las operaciones de naturaleza internacional estaba destinado a verificar:

- Las retenciones en la fuente del impuesto a las ganancias sobre las utilidades argentinas obtenidas por beneficiarios del exterior;
- Los gastos incurridos en el exterior cuya imputación, por excepción, estaba admitidas por la ley del tributo.
- Las operatorias que específicamente estaban contempladas para las empresas nacionales de capital extranjero como los préstamos obtenidos de sus vinculadas y las transferencias de tecnología del mismo origen.

B. SITUACION POSTERIOR AL 31-12-1998

B.1. Marco Legal

Desde la segunda mitad de la década del 90 la República Argentina ha venido incorporando en su sistema tributario a nivel federal diversas normas destinadas a favorecer el control de las operaciones y evitar que las prácticas de planificación fiscal llevadas a cabo por los administrados erosionen las bases impositivas, con la consecuente pérdida de recaudación.

Entre esas medidas, aún cuando fue anterior al período que estamos tratando, se destaca la sanción de la Ley N° 24587 de Nominatividad de los Títulos Valores Privados (1995) a través de la cual se dispuso transparentar la propiedad de los títulos valores privados estableciendo que su emisión en el país y los certificados provisionales que los representen deberán ser nominativos no endosables, fijándose un plazo para su conversión.

Las consecuencias del incumplimiento al mandato legal, conlleva que los títulos valores privados al portador no podrán transmitirse, gravarse ni posibilitarán ejercer los derechos inherentes a los mismos y además que los dividendos correspondientes a las acciones al portador se gravarán en el impuesto a las ganancias. Asimismo, no resultarán de aplicación las exenciones otorgadas en favor de intereses, rentas u otras ganancias provenientes de títulos valores privados al portador.

Otra medida no menos significativa, fue la reglamentación de la renta mundial en 1998, donde en particular se destaca el haber adoptado reglas anti-elusión y anti-diferimiento mediante normas sobre Transparencia Fiscal Internacional y el cómputo de impuestos análogos para evitar la doble imposición internacional.

También en 1998 vieron la luz las normas sobre Precios de Transferencia nacidas a inspiración de los criterios de la OCDE lo cual permitió colocar a la República Argentina a la altura de las principales naciones del mundo sobre esta materia.

A partir de allí, ha quedado claramente definida en la ley del impuesto a las ganancias la vocación de las autoridades nacionales de controlar las operaciones internacionales y combatir las tácticas destinadas a evitar el pago de las cargas fiscales, siendo ejemplo cabal de ello, la cláusula introducida en el artículo 15 de la ley del gravamen por la cual, cualquier transacción –sin excepción- que los sujetos pasivos del gravamen, realicen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países de baja o nula tributación listados por la reglamentación, no se considera ajustada a las prácticas o precios normales de mercado entre partes independientes, quedando sometida por consiguiente a la obligación de su justificación mediante alguno de los métodos de “precios de transferencia”.

Asimismo, resulta oportuno mencionar otras regulaciones que aún cuando no se relacionan tan directamente con prácticas fiscales nocivas, en los hechos, pudieron influir o por lo menos se involucraron de manera subyacente en las decisiones de planificación fiscal adoptadas por los contribuyentes.

Se trata de reglas sobre: subcapitalización; retención sobre intereses originados en países cuyos bancos centrales no adoptaron las normas de supervisión bancaria del Comité de Bancos de Basilea; limitación a la deducción de intereses y el tratamiento en el impuesto sobre los bienes personales de determinados bienes de sociedades y empresas radicados en el exterior, que por su naturaleza jurídica o sus estatutos tuvieron por actividad principal realizar inversiones fuera de la jurisdicción del país de constitución.

Por otra parte, resulta oportuno destacar aquí que la Administración Fiscal argentina, en el convencimiento de la importancia y trascendencia del control de las operaciones internacionales y sus implicancias, ha propuesto en el seno de la Reunión del Consejo Directivo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) llevada a cabo en Cancún, México el 30 de marzo de 2003, la creación de un nuevo grupo de trabajo que trate temas

relacionados con la planificación fiscal y sus consecuencias para las Administraciones Tributarias.

En dicha oportunidad se aceptó la propuesta antes mencionada, quedando definido el nuevo grupo de trabajo del CIAT bajo la denominación de "Control del Planeamiento Tributario Internacional".

B.1. 1. Transparencia fiscal internacional

Las normas específicas sobre transparencia fiscal internacional fueron introducidas en el impuesto a las ganancias, a través de la Ley N° 25063 (BO: 30/12/1998) al reglamentarse el tratamiento de la Renta Mundial. Estas normas posteriormente fueron ampliadas o extendidas a determinadas rentas de sociedades por acciones residentes en países de baja o nula tributación por la Ley N° 25.239 (BO: 31/12/1999) y reglamentadas por medio del Decreto N° 1037/00 publicado en el Boletín Oficial el 14/11/2000.

A través de estas normas se pretendió resguardar la pérdida de recaudación que implica el aprovechamiento por parte de algunos administrados de los beneficios que ofrecen los denominados Paraísos Fiscales, que nuestra legislación ha preferido llamar "Países de Baja o Nula Tributación".

Las normas de transparencia fiscal contienen disposiciones específicas en cuanto a:

- a. Atribución de las rentas a los residentes locales titulares de sociedades –excepto por acciones- y establecimientos estables localizados en el exterior.
- b. Atribución de las rentas a los residentes locales accionistas de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en el exterior.
- c. Atribución de las rentas a los residentes locales accionistas de sociedades por acciones constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación.
- d. Listado de países de nula o baja tributación el que incluye también jurisdicciones, territorios, Estados asociados y regímenes tributarios.
- e. Definición y tratamiento especial para rentas pasivas.
- f. Tratamiento de los quebrantos de fuente extranjera.
- g. Cómputo de los créditos por impuestos análogos pagados en el exterior.

B. 1. 2. Precios de transferencia

A partir de 1998, con la sanción de la Ley N° 25063 –con vigencia para las operaciones concertadas desde el 31-12-98-, se modifica, entre otras, la ley del impuesto a las ganancias y se introducen novedades en materia de precios de transferencia al incorporar al texto del gravamen un cuerpo normativo

actualizado en consonancia con la posición que sobre la materia venían adoptando otras naciones, debiendo destacar que en lineamientos generales la legislación argentina ha seguido las reglas y principios de la OCDE.

Posteriormente, a través del dictado de la Ley N° 25.239, publicada en el Boletín Oficial el 31-12-99, se modifica nuevamente la ley del impuesto a las ganancias efectuando adecuaciones al instituto de precios de transferencia, siendo esta modificación posteriormente reglamentada por el Decreto N° 1037/2000.

B. 1. 2. 1. Sujetos alcanzados

Se encuentran sometidos al régimen de precios de transferencia, los siguientes sujetos:

- a. Las sociedades y empresas –incluidas las unipersonales– constituidas en la República Argentina que realicen transacciones con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior.
- b. Los establecimientos estables residentes en el país, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior, por las transacciones que efectúe con sujetos vinculados del exterior.
- c. Los fideicomisos que realicen transacciones con personas o entidades vinculadas constituidas, domiciliadas, radicadas o ubicadas en el exterior.
- d. Los sujetos que realicen operaciones con personas físicas o jurídicas constituidas, domiciliadas o ubicadas en países de baja o nula tributación.
- e. Los sujetos residentes en país titulares de establecimientos estables instalados en el exterior, por las operaciones que estos últimos realicen con personas u otro tipo de entidades vinculadas, domiciliadas, constituidas o ubicadas en el exterior.
- f. Los sujetos que realicen operaciones de importación y exportación de bienes con empresas domiciliadas, constituidas o ubicadas en el exterior, cuando no hubiera sido factible efectuar la comparación del valor de dichas transacciones con el precio mayorista vigente en el lugar de origen o destino, según corresponda.

En relación con el tema central que nos ocupa, cabe resaltar que según lo determina el segundo párrafo del artículo de la ley, las transacciones que los sujetos pasivos del tributo efectúen con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, exista o no vinculación, en todos los casos y sin admitir prueba en contrario, se consideran efectuadas fuera de las prácticas o precios normales de mercado

entre partes independientes, motivo por el cual necesariamente deberá aplicarse la metodología de precios de transferencia.

B. 1. 2. 2. Vinculación

Tal como lo establece el texto legal del tributo, la vinculación queda configurada cuando una sociedad, empresa, fideicomiso o establecimiento estable ubicados o constituidos en la República Argentina y personas u otro tipo de entidades o establecimientos, domiciliados, constituidos o ubicados en el exterior, con quien aquellos realicen transacciones, estén sujetos de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades de las mencionadas sociedades, establecimientos u otro tipo de entidades.

Por su parte, la Administración Fiscal ha establecido pautas para definir la existencia de la vinculación, efectuando un listado de supuestos mínimos -no taxativos- en los que se considera configurada la mencionada vinculación, a fin de dar mayor certeza en la aplicación y alcance de la norma.

B. 1. 2. 3. Métodos

La ley del impuesto a las ganancias determina en su artículo 15 que deberá utilizarse el o los métodos que resulten más apropiados en función del tipo de transacción realizada.

La Administración Fiscal, por su parte reglamentó esta disposición indicando, con carácter general y teórico, que el método más adecuado para determinar si los precios de transferencia responden a las prácticas normales de mercado entre partes independientes, será aquél que mejor refleje la realidad económica de las transacciones, efectuando una enumeración de las situaciones y aspectos a considerar a tal fin.

Los métodos adoptados por la legislación argentina para constatar los precios de transferencia, son similares a los previstos en las directrices de la OCDE en la materia. Dichos métodos son los siguientes.

- a. Precio comparable entre partes independientes ("comparable uncontrolled price").
- b. Precio de reventa entre partes independientes ("resale price").
- c. Costo más beneficios ("cost plus").
- d. División de ganancias ("profit split method").
- e. Margen neto de la transacción ("transactional net margin")

B. 1. 2. 4. Criterios de comparabilidad

Sobre el particular, la reglamentación de la ley del gravamen precisa que solo serán consideradas comparables aquellas transacciones entre las que no existan diferencias que afecten el precio, el margen de ganancias o el monto de la contraprestación a que se refieren los aludidos métodos de justificación de precios y cuando, en su caso, tales diferencias se eliminen en virtud de ajustes que permitan un grado sustancial de comparabilidad.

A tales fines, para el ajuste de las mencionadas diferencias, deberán tomarse en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de la o las transacciones, a partir de la utilización del método que mejor se adapte al caso, considerando, entre otros elementos o circunstancias, los que se indican a continuación:

- a) Las características de las transacciones.
- b) Las funciones o actividades y riesgos asumidos en las transacciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.
- c) Los términos contractuales que puedan llegar a influir en el precio o en el margen involucrado.
- d) Las circunstancias económicas.

B. 1. 2. 5. Ajustes para alcanzar la comparabilidad

Por otro lado, también se dispone que para la eliminación de las diferencias resultantes de la aplicación de los criterios de comparabilidad, enunciados precedentemente, deberán tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes elementos:

- a. Plazo de pago.
- b. Cantidades negociadas.
- c. Propaganda y publicidad.
- d. Costo de intermediación.
- e. Acondicionamiento, flete y seguro.
- f. Naturaleza física y de contenido.
- g. Diferencias de fecha de celebración de las transacciones.

B. 1. 2. 6. Documentación

La documentación exigida por las normas emitidas por el Fisco tiene en líneas generales las siguientes características:

- a. No se ha definido un tipo específico de documento. Esto obviamente responde al hecho de que dada las distintas y variadas situaciones que pueden presentarse en los hechos, no resulta posible la estandarización de la documentación. Por otra parte, permite a los contribuyentes utilizar cualquier medio de prueba, claro está en la

medida que acabadamente respalde y justifique cada uno de los aspectos exigidos por las normas emitidas por la Administración Fiscal y resulte adecuada a la situación concreta.

- b. La enumeración de situaciones cuya documentación se exige no es taxativa, sino solamente enunciativa, pues según las condiciones particulares de cada caso, las que se enunciaran específicamente podrían resultar insuficientes, o en su defecto, inaplicables según el método utilizado para el ajuste de los precios de las transacciones internacionales, motivo por el cual se trata de un listado mínimo que sirve de guía al contribuyente para elaborar su cuerpo documental.
- c. La documentación debe no sólo ser contemporánea sino que debe existir al momento del vencimiento previsto para la presentación de la declaración jurada informativa. A partir de ese momento debe encontrarse a disposición del personal fiscalizador y ser conservada hasta que opere la prescripción del gravamen.

Esa documentación deberá reunir todos los requisitos formales exigidos por la legislación vigente para su admisión como prueba, entre ellos, estar en idioma castellano, debidamente traducido por traductor público, en caso de corresponder.

Entre la documentación e información que el contribuyente está obligado a conservar en su poder para la justificación de sus precios de transferencia, se encuentran, entre otros, los siguientes:

- a. Datos del contribuyente e información relativa a sus funciones o actividades.
- b. Información que identifique al sujeto vinculado del exterior.
- c. Documentación que sirva para demostrar la existencia de las operaciones realizadas y toda otra información que permita identificar las condiciones y modalidades en que se han pactado las transacciones sujetas a justificación.

También debemos recordar, que al resultar aplicable el principio del mejor método, no existiendo en consecuencia un orden de prelación para la utilización de los métodos, el contribuyente deberá demostrar a través de elementos objetivos por qué ha elegido determinado método y fundamentar además que el mecanismo de justificación adoptado es el más apropiado para la operación que ha realizado.

B. 1. 2. 7. Declaraciones juradas especiales

La ley del impuesto a las ganancias dispone en su artículo 15 que con el objeto de realizar un control periódico de las transacciones alcanzadas por precios de transferencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos deberá requerir la presentación de declaraciones juradas especiales que

contengan los datos necesarios para analizar, seleccionar y proceder a la verificación de los precios convenidos.

En particular el decreto reglamentario dispone, entre otros aspectos, que el Fisco podrá requerir una declaración jurada complementaria anual con el detalle que estime adecuado a los efectos de analizar la incidencia que en las utilidades alcanzadas por el gravamen, han tenido las transacciones concertadas por los sujetos pasivos con sus empresas vinculadas y con los entes radicados en jurisdicciones de baja o nula tributación.

Esta declaración jurada se presenta en soporte magnético y a través de un programa informático –denominado aplicativo- que se obtiene de la página web del Organismo.

Junto con la declaración jurada complementaria de precios de transferencia la Administración Fiscal exige la presentación de un informe a fines fiscales con el análisis efectuado por el responsable, para justificar que ha operado de acuerdo al principio del operador independiente.

B. 1. 2. 8. Rango de mercado y ajuste de las diferencias

Tal como lo ha dispuesto la Administración Fiscal, cuando por aplicación de alguno de los métodos de precios de transferencia se determinen dos o más transacciones comparables, se deberá determinar la mediana y el rango intercuartil de los precios, de los montos de las contraprestaciones o de los márgenes de utilidad.

Si el precio, monto de la contraprestación o el margen de utilidad fijado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados entre partes independientes.

En su defecto, se considerará que el precio, el monto de la contraprestación o el margen de utilidad obtenido por partes independientes, es el que corresponde a la mediana disminuida o aumentada -según corresponda- en un cinco por ciento (5%), siendo este último un margen de tolerancia admitido por la normativa vigente.

El valor así obtenido será el punto de ajuste, cuando los precios, contraprestaciones o márgenes del contribuyente, se encuentren fuera del rango intercuartil.

B. 1. 2. 9. Secreto Fiscal

La norma legal establece el levantamiento del secreto fiscal respecto de la información referida a terceros que hubiera resultado necesaria para merituar los factores de comparabilidad de las operaciones cuando deba oponerse como prueba en causas que se tramitan en sede judicial o administrativa.

B. 1. 2. 10. Carga de la prueba

La carga de la prueba tendiente a demostrar que las transacciones realizadas con sujetos vinculados del exterior han sido pactadas de acuerdo al principio del operador independiente, recae en cabeza de los contribuyentes.

B. 2. Estructura administrativa adoptada para el control de las operaciones internacionales

A inicios de 1998, cuando se estaba gestando la modificación legal que luego introdujera los cambios en materia de reglamentación de la renta mundial, transparencia fiscal internacional y precios de transferencia en el impuesto a las ganancias, no se contaba con una estructura específica destinada a la fiscalidad internacional.

Se había conformado un grupo de trabajo multidisciplinario con funcionarios del Organismo que involucraba a asesores técnicos y legales, inspectores, auditores, economistas, profesionales en estadística, especialistas en técnicas de fiscalización y recaudación y profesionales en informática.

En el seno de ese grupo se colaboró con las autoridades competentes legislativas con aportes técnicos para el dictado de la norma legal y se comenzó por establecer las debilidades y fortalezas de la Administración para enfrentar el cambio legal que se aproximaba.

Se efectuó un relevamiento de la información disponible en el Organismo que pudiera ser de utilidad para el control de las operaciones internacionales y se diseñaron esquemas de requerimiento de información a los contribuyentes con la intención de armar una base de datos que prestara utilidad a los controles que deberían efectuarse para verificar el cumplimiento de las normas a implementarse.

B. 2. 1. Creación del Departamento Operaciones Internacionales

En junio de 1999 se crea una nueva estructura dentro del área asesora técnica de la Dirección General Impositiva, incorporándose a la Dirección de Asesoría Técnica el Departamento Operaciones Internacionales.

De esta manera quedaban centralizadas las tareas de dirigir, coordinar y supervisar las acciones encaminadas a analizar, investigar y controlar en todo el país las operaciones realizadas por los contribuyentes y/o responsables con empresas constituidas en el extranjero o personas físicas radicadas en el exterior que tuvieran incidencia en la tributación impositiva por medio de la aplicación, entre otras, de las normativas de precios de transferencia.

Las tareas que tiene a su cargo el Departamento Operaciones Internacionales son:

- a. Efectuar la emisión de dictámenes e informes y elevaciones en los aspectos de orden técnico tributario en materia de precios de transferencia.
- b. Proponer el dictado de normas legales o criterios interpretativos que faciliten la correcta determinación de los precios de transferencia de las operaciones económicas internacionales.
- c. Analizar y evaluar la información obtenida para orientar la toma de decisiones en las funciones de aplicación, recaudación y fiscalización de precios de transferencia.
- d. Coordinar e intervenir en los procesos de intercambio de información con organismos nacionales e internacionales en temas de su competencia.
- e. Asesorar en las solicitudes relacionadas con el intercambio de información con países con los que existan convenios internacionales a fin de su elevación a la Autoridad de Aplicación designada en cada uno de esos Acuerdos.
- f. Entender en el desarrollo de los modelos de auditoría fiscal destinados a facilitar y optimizar la realización de fiscalizaciones especiales a contribuyentes y/o responsables en sus operaciones internacionales.
- g. Organizar y coordinar la elaboración de normas que regulen las tareas de fiscalización y de determinación de oficio, en el ámbito de su competencia.
- h. Organizar y coordinar los estudios económicos que resulten necesarios a los fines del óptimo cumplimiento de las funciones asignadas al Departamento.

A su vez del mencionado Departamento dependen dos Divisiones cuyas tareas específicas se detallan a continuación:

- División programas y normas de operaciones internacionales.
 - a. Desarrollar modelos de auditoría fiscal destinado a facilitar y optimizar la realización de fiscalizaciones especiales a contribuyentes y/o responsables.
 - b. Elaborar los procedimientos, normas, soportes y demás elementos a aplicar en las distintas tareas de fiscalización.
 - c. Entender en el desarrollo de técnicas para la fiscalización de contribuyentes y/o responsables.
 - d. Brindar la información y la asistencia necesarias para llevar adelante la acción fiscalizadora sobre los contribuyentes.
 - e. Interactuar en forma permanente con las áreas operativas de todo el país, con el objeto de maximizar el grado de eficiencia de las acciones de fiscalización de precios de transferencia.
 - f. Elaborar pautas de trabajo complementarias –a la normativa vigente y a la que en el futuro se dicte- en materia de determinación de oficio.
- División Dictámenes y Evaluación Técnica.

- a. Proyectar dictámenes e informes en los aspectos de orden técnico en materia de precios de transferencia.
- b. Realizar los estudios necesarios par efectuar propuestas de modificaciones normativas o el dictado de criterios interpretativos que se le encomienden.
- c. Conformar, ampliar y mantener una base de datos que permita verificar el cumplimiento de las normas de precios de transferencia.
- d. Compilar la información necesaria para evaluar resultados en materia de precios de transferencia determinando las posibles causales de desvíos proponiendo los ajustes que se estimen conducentes.
- e. Realizar estudios de carácter económico y tributario de los sectores que conforman la estructura económica y aplicar técnicas estadísticas para el relevamiento de datos.
- f. Efectuar el análisis de las declaraciones juradas de precios de transferencia presentadas por los contribuyentes a fin de establecer mecanismos para facilitar la selección de los casos que serán sometidos a fiscalización externa o interna y entender en la evaluación y análisis de los controles practicados y las informaciones obtenidas en esos procesos.
- g. Elaborar estadísticas sobre ajustes originados en las determinaciones de los tributos como consecuencia de la aplicación de precios de transferencia a fin de evaluar el comportamiento fiscal en la materia a través de la clasificación y categorización.

Las tareas específicas de fiscalización externa son llevadas a cabo por las dependencias operativas diseminadas en todo el país y por la Dirección de Grandes Contribuyentes Nacionales, respecto de los contribuyentes que cada área posee en su jurisdicción.

B. 2. 2. Puesta en marcha de la estructura

Frente a los cambios legislativos a que nos hemos referido, la primer tarea que surgió como imprescindible fue el diseño del marco normativo necesario para dar operatividad a dichos cambios.

Así en una primera etapa se elaboró el contenido técnico de la Resolución General N° 702 que instrumentó las obligaciones de los contribuyentes en la materia, en cuanto a presentación de declaraciones juradas, documentación, resguardo de la información y estableció ciertas aclaraciones técnicas como por ejemplo, los supuestos en los cuales cabe entender configurada la vinculación.

Asimismo se efectuó el desarrollo técnico del sistema informático del aplicativo necesario para la generación de las declaraciones juradas complementarias.

Esta última tarea resultó relevante pues se trataba de la estructuración de la información relativa a las operaciones internacionales y su justificación a través de la metodología de precios de transferencia que debían presentar los contribuyentes, la cual debía constituir una herramienta que no sólo permitiera el control e investigación de las operaciones internacionales, sino también debía permitir el cruzamiento de datos con el resto de la información disponible en el Organismo.

Hasta tanto se produjeran los primeros vencimientos para la presentación de las declaraciones juradas complementarias de precios de transferencia, el Departamento Operaciones Internacionales encaró distintos trabajos tendientes a la preparación de los elementos estratégicos para la aplicación y verificación de las nuevas normas legales.

En ese sentido, se instrumentaron las siguientes tareas.

- Identificación de los grandes contribuyentes nacionales que resultaban alcanzados por las nuevas normas legales y reglamentarias. A su respecto se efectuó una campaña de concienciación que consistió en un operativo llevado a cabo por personal fiscalizador que efectuó visitas para prestar colaboración directa y recabar las dudas técnicas.
- Esas dudas fueron analizadas por personal del Departamento Operaciones Internacionales y oportunamente contestadas por escrito.
- A partir de ello se realizó un manual con explicaciones técnicas y las definiciones y respuestas a las dudas más frecuentes, el cual fue distribuido a los contribuyentes que según las bases de datos disponibles, se tenía conocimiento de su condición de vinculado con sujetos del exterior.
- Se efectuaron campañas de difusión y se contestaron consultas vía Internet, por teléfono y personalmente tanto a contribuyentes como a profesionales contables, a fin de brindar un servicio lo más adecuado posible a la complejidad que entraña la metodología de precios de transferencia.

Conjuntamente con ello, se iniciaron los primeros estudios económicos sectoriales enfocados a la temática internacional. La selección de los sectores se efectuó en relación con la identificación previa de las ramas de actividad de mayor relevancia en cuanto a la estructura del comercio internacional argentino.

Se recurrió a datos estadísticos nacionales, constituyendo un esfuerzo especial el proceso de identificación de fuentes externas al Organismo – bibliotecas externas especializadas, cámaras empresariales, Universidades, centros de investigación, publicaciones especializadas, sitios en Internet, etc.- y la recolección y selección de información útil al objetivo perseguido.

Ello nos permitió conocer el accionar de varios sectores entre los cuales incluimos a aquellos que la experiencia internacional mostraba como los más sensibles al manejo de precios de transferencia.

En estos comienzos se efectuaron tareas de capacitación del personal tanto a nivel nacional como internacional, a fin de propender a su

especialización en fiscalidad internacional, las que se siguen realizando con mayor intensidad a la fecha, en la medida de la incorporación de nuevas temáticas al control permanente de las operaciones internacionales.

En la etapa inicial se realizó otro operativo general de alcance nacional, consistente en el requerimiento de información a todos los contribuyentes que efectuaron inscripciones en el Instituto Nacional de Propiedad Industrial de contratos de transferencia de tecnología contratados con sujetos del exterior.

Nuestra legislación obliga, a fines fiscales, a la inscripción de dichos contratos en el registro que tiene a su cargo el mencionado Organismo. Esa inscripción habilita la deducción del gasto al contribuyente local y otorga al beneficiario del exterior la posibilidad de menores retenciones en la fuente del impuesto a las ganancias.

Esta labor fue posible gracias a la información brindada por el mencionado Instituto, lo que permitió relevar más de 400 contratos, permitiéndonos detectar:

- Retenciones en la fuente practicadas en defecto.
- Deducciones y retenciones improcedentes por inscripciones defectuosas.
- Falta de ingreso del impuesto al valor agregado que recae sobre la importación de servicios.
- Aplicación defectuosa –en perjuicio del Fisco- de los convenios para evitar la doble imposición.
- Retribuciones pactadas que, en principio, son excesivas en relación con el principio del operador independiente, las cuales fueron sometidas al proceso de verificación de precios de transferencia.
- Casos en los que se llegó a un elevado grado de convencimiento de que el servicio no habría sido prestado, motivo por el cual estos casos fueron sometidos a procesos de fiscalización.

A la fecha, esos casos han generado ajustes importantes de base imponible, algunos de los cuales se encuentran actualmente en discusión administrativa. Además, el operativo en cuestión produjo un efecto complementario consistente en el aumento de registros de contratos efectuados ante el Instituto mencionado anteriormente, motivo por el cual ante la posibilidad de la existencia de contratos sin registrar, por vía indirecta se están llevando a cabo tareas de localización de contratos sin registros que hubieran dado lugar a la deducción improcedente de los montos involucrados.

B. 2. 3. Primeras estrategias de control

Ocurrido el primer vencimiento de las declaraciones juradas complementarias de precios de transferencia, se procedió a la explotación de la base informática integrada por la información suministrada por los contribuyentes.

La explotación de dicha base permitió detectar:

- Casos concretos de adquisiciones internacionales de insumos a empresas vinculadas por montos que en algún caso fue 10 veces superior al valor de mercado determinado a partir de los respectivos estudios sectoriales.
- Triangulación de operaciones con sujetos vinculados situados en paraísos fiscales que en determinados casos implican derivar a estas últimas jurisdicciones porcentajes significativos de renta, sin el debido sustento en mérito a los activos, riesgos y funciones atribuibles al sujeto vinculado del exterior.
- Utilización de ajustes a la comparabilidad en concepto de riesgo país y diferencia de mercado por valores sin fundamentación que pusieron en evidencia la necesidad de “armar” un rango de mercado que “encuadre” con los valores de la empresa testada.
- Inconsistencia entre los datos declarados para precios de transferencia y los datos obrantes en documentación y la base informática aduanera, lo que hizo evidenciar un volumen importante de operaciones facturadas a sujetos radicados en jurisdicciones distintas a las del destino de la mercadería.
- Análisis de comparabilidad superficiales y sin el debido sustento de los ajustes practicados para acceder a esa comparabilidad, dando lugar a justificaciones de precios de transferencia de dudosa razonabilidad.

Todo ello, dio lugar a que se intensificara y centrara la investigación de operaciones llevadas a cabo con sujetos radicados en jurisdicciones de baja o nula imposición, generándose así los primeros casos derivados a fiscalización externa para la realización de los procedimientos de inspección.

Los casos concretos investigados y derivados a fiscalización fueron seleccionados en relación con:

- La información obtenida de los estudios económicos realizados a los sectores de actividad analizados.
- El grado de importancia que la actividad involucrada poseía en la estructura del comercio internacional del país.
- La ubicación en jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal de la contraparte del exterior.
- Se dio preeminencia a la comercialización de “*commodities*” con cotización transparente en mercados internacionales, atento a la mayor disponibilidad de información respecto al valor de los bienes.

A la fecha algunos procesos de inspección se encuentran concluidos habiendo arrojado una importante estimación de interés fiscal, los cuales en su mayoría están en proceso de determinación de oficio ante la negativa del contribuyente de aceptar el ajuste propuesto por el Fisco.

B. 2. 4. Adecuaciones producidas a partir del año 1999

Las modificaciones al sistema de precios de transferencia introducidas por la Ley N° 25.239, si bien no fueron de carácter sustancial, obligaron a

efectuar algunas adecuaciones a las disposiciones dictadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, dando lugar al dictado de la Resolución General N° 1122.

Nuevamente el Departamento Operaciones Internacionales procedió a la elaboración de la estructura y contenido técnico de esa norma resolutive, de manera que contemplara todos los aspectos necesarios para el cumplimiento de las nuevas normas a través de la fijación de los requisitos y obligaciones a cumplimentar por los contribuyentes que realizan operaciones internacionales.

En función a la experiencia recogida sobre el comportamiento de los contribuyentes con relación al cumplimiento de las obligaciones dispuestas por Resolución General N° 702, se introdujeron cambios destinados a mejorar y corregir la forma en que los responsables habían dado observancia a las normas de precios de transferencia.

A tales fines se avanzó en el grado de detalle con que deben individualizarse las operaciones internacionales en la declaración jurada complementaria, con el propósito de lograr un adecuado seguimiento de las operaciones a través de las bases informáticas y favorecer así el control interno.

Los aplicativos informáticos generadores de las declaraciones juradas complementarias fueron diseñados para permitir el cruce de datos con el sistema informático aduanero "María", al identificar las operaciones de importación y exportación en función de la partida arancelaria.

Ello permitió mejorar notablemente la detección de inconsistencias, y además generar otra base de datos -en proceso de implementación- con información de los precios por partidas arancelarias, para que los mismos puedan utilizarse como precios comparables.

Se diseñó un nuevo esquema de documentación respaldatoria que incluye además la confección de un informe de precios de transferencia a fines fiscales, el que debe presentarse junto con la declaración jurada complementaria anual de precios de transferencia.

Todas estas nuevas medidas permitieron lograr una mejora sustancial en la investigación y preselección de casos a someter al control de la fiscalización externa y a su vez dieron la posibilidad de ampliar la supervisión interna de las operaciones internacionales sin necesidad de recurrir a los procesos de inspección, de manera tal que estos últimos constituyan una modalidad destinada a aquellos casos donde las evidencias de riesgo de pérdida de base imponible así lo ameriten y en los que no puedan relevarse los hechos de manera interna.

El Departamento Operaciones Internacionales a través del desarrollo de sus tareas propias, constituye un verdadero instrumento de apoyo para el control y fiscalización de las transacciones transfronterizas y es la fuente de apoyo técnico no sólo en cuanto a la interpretación de las normas tributarias

aplicables a los casos concretos, sino también en cuanto a desentrañar las operatorias complejas y así establecer tanto el tratamiento fiscal aplicable como la metodología de precios de transferencia adecuada a las particularidades de cada caso.

Si bien el citado Departamento pertenece a un área asesora, trabaja de manera interrelacionada con las áreas operativas fiscalizadoras de todo el país, procesando y analizando información disponible, fijando estrategias de control, investigando operatorias y sus probables derivaciones, efectuando estudios sectoriales con información especial enfocada a la materia internacional y brindando capacitación en temas específicos de tributación internacional, todo ello a fin de hacer más eficiente el accionar del Fisco en el control de las operaciones internacionales.

En la actualidad se han efectuado estudios sobre 500 empresas que concentran más del 80% de las exportaciones del país. Estos estudios se encararon por rama de actividad y no sólo contienen información estratégica de cada sector económico, sino que también posee la información completa de la liquidación del impuesto a las ganancias de todos los períodos fiscales no prescriptos.

Esos estudios se complementan a su vez, con la determinación de una serie importante de ratios económicos y financieros e índices aplicables en materia de precios de transferencia y contiene un análisis pormenorizado de los márgenes de utilidad contable en comparación con los márgenes de utilidad impositivo. Para cada caso se analizan los desvíos y a partir de ellos se efectúa una selección primaria de investigación, sin perjuicio de destacar que los datos contenidos en dichos relevamientos son utilizados también para detectar otras dispersiones vinculadas al mercado local y seleccionar empresas comparables nacionales de cada sector.

Esta forma de estructura le ha permitido a la Administración Fiscal una mejor reasignación de los tiempos de fiscalización, ya que el inspector afronta cada caso particular con una serie de elementos y situaciones ya analizados en virtud a la investigación y la definición técnica realizada por el Departamento citado, permitiéndole al fiscalizador centrar su accionar en todos aquellos aspectos vinculados con las evaluaciones y relevamientos de las situaciones fácticas, la documentación respaldatoria y la real modalidad operativa desarrollada por los contribuyentes, elementos todos estos que finalmente le permitirán determinar si la normativa fiscal ha sido debidamente aplicada y en caso contrario, establecer la magnitud de la materia imponible dejada de percibir por el Fisco.

C. INTERCAMBIO DE INFORMACION INTERNACIONAL

Como fuera anteriormente expuesto, la capacidad de control de las Administraciones Tributarias en la materia que nos ocupa se tornaría muy limitada sin el apoyo que implica la cooperación internacional, y dentro de ella el intercambio de información.

La República Argentina ha celebrado 18 convenios internacionales para evitar la doble imposición respecto a los impuestos que recaen sobre la renta y el capital. A través de ellos tiene habilitados los mecanismos de intercambio de información –excepto en el caso del convenio firmado con Suiza- los cuales han resultado provechosos en algunos casos y no tanto en otros.

No obstante, los procedimientos de intercambio han mejorado en estos últimos años y han permitido obtener información que está siendo utilizada para la verificación de la renta mundial y los precios de transferencia, a través de la modalidad de intercambio a requerimiento y espontánea.

Además, la Administración Fiscal tiene un marcado interés en fomentar esta figura, debiendo señalarse que la Argentina ha participado en el grupo de trabajo del CIAT que elaboró el Modelo de Intercambio de Información que fuera aprobado hace poco tiempo.

En ese sentido, se destaca que en la reunión del CIAT realizada este año en Panamá, nuestra Administración Fiscal ha firmado con el Reino de España –país con el cual existe firmado un Convenio para evitar la doble imposición internacional- un acta de intención para celebrar un acuerdo de intercambio de información bajo el Modelo CIAT.

V. CONCLUSIONES

El control de las operaciones internacionales en el contexto mundial actual, entraña para las Administraciones Fiscales un desafío de significativas proporciones, dado que su capacidad de acción se encuentra limitada a las fronteras nacionales. No obstante, es una facultad y a su vez una obligación llevar adelante esta misión porque involucra un considerable grado de interés fiscal que debe ser debidamente resguardado.

La legislación nacional argentina, relativamente reciente en materia de fiscalidad internacional, y las tareas a nivel nacional e internacional llevadas a cabo por la Administración Federal de Ingresos Públicos, muestran la intención cierta y concreta de llevar adelante el respectivo control para evitar la disminución de la base imponible nacional.

En ese sentido, el dictado de normativas específicas, el diseño e implementación de una estructura especializada en materia de tributación internacional y la realización de fiscalizaciones concretas sobre el tema tratado, han permitido, a partir de la medición de sus resultados, evaluar en los hechos la trascendencia y magnitud del perjuicio que genera la planificación fiscal internacional nociva, llevada adelante por los contribuyentes.

Por lo tanto, no obstante la complejidad y dificultades que rodea al control de las operaciones internacionales, el camino recorrido hasta la fecha nos compromete a continuar, tratando que el accionar que se ejerza propenda

al cumplimiento voluntario y a la erradicación de maniobras elusivas y/o evasivas que generen el ahucamiento de la base imponible nacional.

PARTE II

ASPECTOS PRÁCTICOS DE FISCALIZACIÓN

El Control de los Precios de Transferencia

Alejandro Felitte

Jefe de División de Fiscalización Externa
Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Internacionales
Administración Federal de Ingresos Públicos -AFIP-
(Argentina)

SUMARIO: I. Introducción.- II. La Fiscalización.- II.1. Situación histórica.- II.2. El artículo 15.- II.3. Los resultados obtenidos.- III. Precios de Transferencia. Análisis de casos investigados.- III.1. Los métodos utilizados.- III.2. Las fuentes de información.- III.3. El problema de la definición del termino transacciones.- III.4. Documentando la comparación.- III.5. El uso de información pública.- III.6. El idioma de la información.- IV. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El objetivo de la presentación es dar a conocer cual ha sido la evolución del control de las transacciones internacionales en la República Argentina, en lo que se refiere a la verificación y la fiscalización de los denominados precios de transferencia y otras operaciones asimilables a estos.

Los problemas técnicos que serán abordados se relacionan con temas de aplicación de las metodologías de precios de transferencia, a saber: nivel de segregación de ingresos y gastos, selección de comparables, etc.

Todos los tópicos abordados en este trabajo son producto de la experiencia de trabajo de campo. Las opiniones vertidas solo involucran mi punto de vista sobre los temas que aquí se tratan.

II. LA FISCALIZACIÓN

II.1. Situación histórica

El análisis de precios de operaciones internacionales en la República Argentina lo podemos dividir en dos etapas, en función de la incorporación, a fines del año 1999, en la ley del Impuesto a las Ganancias, de nuevas metodologías de control.

Digo nuevas por que, si por precios de transferencia nos referimos al control de la valoración de transacciones entre compañías vinculadas, la ley Argentina contiene normas relacionadas - para el comercio exterior de bienes tangibles - desde el año 1946.

La discusión de la reforma de 1999 nos impulso a investigar, en el ámbito de verificación de compañías de gran envergadura, cual era el nivel de cumplimiento de la norma vigente y el alcance de la proyectada.

A tal fin se diseño una encuesta destinada a conocer, entre otras, dos cuestiones básicas:

- Cual era la cantidad de compañías que reconocían vinculación con empresas del exterior, definida esta solo en términos de vinculación patrimonial.
- Cual era el sistema aplicado para el control del valor asignado a las transacciones de comercio exterior de bienes tangibles, en cumplimiento de lo establecido en la ley.

Se relevaron más de 500 compañías. Este incluyó todos los sectores de actividad, sea que se comercializase "*commodities*" o productos elaborados.

Como resultado obtuvimos las siguientes respuestas:

- Alrededor del 50% de las empresas reconocían algún grado de vinculación con empresas del exterior.
- Ninguna empresa de este subgrupo había realizado ajuste alguno a la base imponible del Impuesto a las Ganancias, en función de lo indicado por el artículo 8. La respuesta habitual a la pregunta de por qué no se habían realizado ajustes fue que operaban a "precios de mercado". Pero no guardaban documentos que así lo sustentase.

Lo que en su momento pudimos colegir, en función de las respuestas obtenidas, era que el sistema de valoración establecido en el artículo 8 nunca había sido aplicado, con demasiado rigor, por empresa alguna.

Pero no porque no lo creyesen una obligación legal, cosa que queda a las claras era entendida como tal, al analizar las respuestas relacionadas con la forma de aplicación del sistema y los parámetros de control: "Operaban a

precios de mercado”, sino por la manifestación que hacía referencia a la documentación respaldatoria. En pocos casos esta se hallaba disponible.

Esto nos movió a comenzar con fiscalizaciones sobre el tema.

Se inició una fiscalización simultánea, entre el fisco argentino y el brasileño, sobre una empresa multinacional que opera en los dos países.

Dado que el período analizado era el año 1996, las disposiciones legales vigentes indicaban que el tratamiento para ese tipo de operaciones (exportación de bienes a compañías vinculadas) era el del artículo 8 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Ahora bien, tres fueron los problemas que se nos plantearon:

- La falta de un valor mayorista para el producto comercializado en el país de destino. La compañía fabricaba productos patentados, con un valor marca incorporado, y, fundamentalmente, solo le eran proveídos a su afiliada brasileña. Por lo tanto no existía la posibilidad de la formación de un precio mayorista comparable en el país de destino, distinto al determinado en las transacciones bajo examen.
- Por otro lado, y para seguir con las metodologías de control de precios dispuestas por el artículo 8 vigente en el año 1996, no existían empresas independientes en el país que se dedicasen al mismo negocio, y del cual obtener el coeficiente de utilidad normal de mercado.
- La posible colisión de normas aplicables a los fines de la valoración. Por un lado teníamos el artículo 8 de la ley, con su metodología, y por otro la del artículo 9 del Convenio para Evitar la Doble Imposición, firmado con la República Federativa del Brasil que, a los fines del análisis de las operaciones entre empresas vinculadas, establece el principio del operador independiente.

Las soluciones que adoptamos, y que actualmente se discuten en el proceso de determinación administrativa del tributo iniciado a tal fin, fueron las siguientes:

- Con relación al problema del valor.

Dado que se habían agotado las dos vías dispuestas por la ley para determinar el valor fiscal de los productos exportados, se utilizó la establecida en el artículo 11 del Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias. Este disponía que, comprobada la vinculación económica, la AFIP podrá aplicar el precio mayorista vigente en el mercado local para las exportaciones. Previo a este paso se determinó, vía la utilización de ingenieros, que los productos fabricados para el mercado local y el de exportación fuesen similares.

- Con relación al conflicto normativo.

La cuestión fue elevada en consulta y, tanto el Departamento de Operaciones Internacionales como la Dirección Nacional de Impuestos – autoridad de aplicación en lo referente a los convenios para evitar doble imposición- entendieron que no existía conflicto normativo ya que, en tanto no existe procedimiento de cuantificación previsto en el convenio, el sistema de cuantificación es el previsto en la norma interna (en nuestro caso el artículo 8).

Actualmente esta experiencia está siendo replicada en todas las compañías que integran el sector automotriz.

Otro de los temas tratados, en base al artículo 8, fue el una compañía exportadora de productos manufacturados a sus filiales en Latinoamérica.

En este caso, como en el anterior, no fue posible detectar un valor mayorista comparable de esos productos en el país de destino de las exportaciones, dadas las especiales cualidades del bien (fundamentalmente el valor marca comercial).

Pero aquí, a diferencia del anterior, el sector de actividad en el que operaba esta empresa era un sector económico mucho menos concentrado. Por esta razón se pudo detectar compañías independientes que actuaban en el mismo rubro y que, también, se dedicaban a la actividad de exportación.

Si bien no se pudo aplicar el primer principio de comparación establecido en el artículo 8, cual es el del precio mayorista en destino, si se logró la comparación solicitada por la ley con el segundo de los métodos dispuesto en el citado artículo: El del cotejo de los coeficientes de utilidad obtenidos por empresas independientes con el obtenido por la firma bajo fiscalización.

Al igual que el caso anterior en este se ha iniciado el procedimiento de determinación de oficio de la materia imponible.

II.2. El artículo 15

Sectores

A raíz de lo antes comentado, y a los fines de fiscalizar la aplicación de las nuevas metodologías de análisis de precios de transferencia, se focalizó el estudio en dos sectores manufactureros: El de la industria automotriz y el de la industria farmacéutica.

El primero de ellos fue elegido por:

- El gran volumen de transacciones de comercio internacional. Potenciado por el acuerdo entre las industrias de la Argentina y la República Federativa del Brasil, el intercambio comercial entre los países daba un

importante marco para la investigación de los valores asignados a las operaciones de comercio exterior.

- Estados contables con resultados negativos eran una constante de esta importante industria argentina en los años que precedieron a la instauración de la legislación de precios de transferencia.
- La exitosa experiencia de fiscalización conjunta entre ambos fiscos sobre una compañía de ese sector.

El de la industria farmacéutica mostraba los siguientes rasgos:

- En coincidencia con el anteriormente descrito, este sector mostraba compañías con resultados contables negativos.
- Presentaba la característica, que lo diferencia del anterior, de ser un sector no oligopólico, con importante presencia tanto de compañías de capital nacional como de subsidiarias de empresas extranjeras, lo que facilitó la tarea de comparación, sea de valores o resultados.
- Una fuerte presencia de importaciones, sea de materias primas como de productos terminados y un creciente aumento de las exportaciones de las empresas multinacionales a sus afiliadas.

A partir de una reforma organizativa interna, que asignó las tareas de investigación fiscal al Departamento de Operaciones Internacionales, se generaron casos relacionados con:

- El sector de producción primaria: Este es un sector fuertemente concentrado. Más del 70% de las exportaciones argentinas de cereales se encuentran en manos de no más de siete empresas multinacionales, de distinto origen. Estas, a su vez, representan más del 50% de las exportaciones del país. Las formas normales de comercialización incluyen la triangulación de operaciones, vía revendedores, o la utilización de empresas, del mismo grupo económico, ubicadas en terceros países distintos a los del destino final de las mercaderías.
- Operaciones con Paraísos Fiscales: En este tipo de casos encontramos tanto operaciones financieras, triangulación en la compra-venta de mercaderías, como así también la cesión de uso de marcas, know-how, y en general, todo aquello que se refiera al uso de contratos con pago de regalías.

II.3. Los resultados obtenidos

Las compañías analizadas, tanto del sector automotriz como del complejo cerealero-oleaginoso, y en menor medida el farmacéutico, reúnen un gran volumen de las operaciones de comercio exterior argentinas. Solo basta hacer referencia que el cerealero contribuye con más de un 30% del total de las exportaciones argentinas.

Otra de las características más salientes de estas empresas, desde el punto de vista fiscal, es que no han contribuido, o lo han hecho en una medida

escasa, a las arcas fiscales, a partir de sus propios ingresos. El Impuesto a las Ganancias pagado por el sector automotriz, en los últimos cinco años no alcanza a los 60 millones de pesos, mientras que el sector cerealero no supera lo 20 millones.

Las determinaciones impositivas, que reconocen como origen el control de precios de transferencia, multiplicaron por 17 y 23 veces la base imponible del Impuesto a la Renta de cada uno de los sectores, originando, en muchos casos, impuesto a ingresar. Todas estas determinaciones se encuentran en la etapa de discusión administrativa.

III. PRECIOS DE TRANSFERENCIA. ANÁLISIS DE LOS CASOS INVESTIGADOS

III.1. Los métodos utilizados

La legislación Argentina, en lo que a precios de transferencia se refiere, prevé, actualmente, la utilización de cinco métodos para la evaluación de los precios pactados entre compañías vinculadas. Estos son: El del Precio Comparable No Controlado, el del Precio de Reventa, el del Costo Adicionado, el de Partición de Utilidades y el del Margen Neto de la Transacción. Estos se encuentran en el artículo 15 de la ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante “métodos del artículo 15”).

Antes de la reforma de la ley del Impuesto a las Ganancias del año 1999, que los instituye, solo existía un método de control de valor para importaciones o exportaciones de bienes tangibles, incluido en la citada ley en el artículo 8. Este consistía, básicamente, en comparar el valor de la transacción controlada con el valor mayorista de ese bien en el mercado de origen, en caso de una importación, y el del valor mayorista de una mercadería exportada en el caso de una venta realizada desde la Argentina (en adelante “método del artículo 8”).

El día de hoy se encuentra bajo fiscalización, en el sector denominado Grandes Contribuyentes Nacionales, más de 30 compañías, bajo los parámetros de los métodos del artículo 15.

El método más utilizado por las industrias manufactureras es el del Margen Neto de la Transacción (en adelante MMNT) con 20 casos, mientras que las compañías del sector primario, en donde adquiere relevancia el valor “*commodity*”, el método preferido es el del Precio Comparable No Controlado.

En los casos tratados por el MMNT el indicador de utilidad más frecuente es el del capital invertido relacionado con las utilidades operativas, seguido del de costo total sobre resultados operativos. El 100% de los estudios de Precios de Transferencia presentados utiliza empresas comparables de países extranjeros.

Las investigaciones practicadas, de períodos fiscales anteriores al año fiscal 1999 (año en que se modifica la ley del impuesto a las ganancias y se incorporan los métodos del artículo 15), indican que las compañías no han practicado comparación alguna, o en mejor de los casos, no han guardado documentación que les permita justificar los precios pactados con sus compañías vinculadas.

Así es que, tanto sobre el sector automotriz como en el farmacéutico, se han realizado, y se realizan, fiscalizaciones tendientes a determinar la correcta aplicación de la norma.

III.2. Las fuentes de información

Tanto en la legislación argentina, como en la comparada, dos son las claves para aplicar cualquier método de los enunciados en el artículo 15 o del sistema de valoración enunciado en el artículo 8:

- La comparación entre operaciones
- La información disponible

III.2.1. El principio del operador independiente

Cuando el Decreto Reglamentario de la ley del IG se refiere al valor en el método del Precio Comparable entre Partes Independientes lo define diciendo que es "...al precio que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables. En los demás métodos, descriptos en el mismo artículo, se hace siempre la misma referencia, la cual es la base de la técnica:

Partes independientes en transacciones comparables

Es decir que el punto de referencia del sistema de control es el operador independiente y la forma en que este lleva sus negocios.

III.2.2. Comparación

Sea a nivel de operaciones individuales o de resultados (sean estos brutos u operativos) se impone como condición fundamental de funcionamiento del sistema dispuesto en el artículo 15, la comparación de los obtenidos por la compañía multinacional analizada y los logrados por el operador independiente.

El artículo 8 prevé, también, tanto la comparación del valor asignado a la transacción como el del resultado obtenido por la compañía analizada, asignando un orden de prelación para estos fines. En términos generales, primero debemos comparar el valor asignado a la transacción, es decir el valor facturado, sea este de importación o exportación, con el valor mayorista de ese producto en el mercado de origen o destino, respectivamente. Si por las características de la operación esto no fuese posible la ley prevé la

comparación de los resultados obtenidos de esa transacción con los obtenidos por empresas independientes en similares circunstancias, vía las metodologías enunciadas en el artículo 15.

Como vemos la clave de todo el sistema de valoración dispuesto en la ley para controlar el valor asignado en las transacciones de comercio exterior es la comparación. Sea esta entre precios asignados a los productos o entre resultados obtenidos por la comercialización de mercaderías, servicios o derechos. Y siempre, y en todos los casos, la comparación es comparación en tanto operador independiente, es decir, con otro “distinto” de aquel sujeto que es analizado.

Como va de suyo, la comparación requiere de información acerca de la forma y condiciones de como otras compañías llevan adelante sus negocios. Es decir, debemos “saber” cómo se realizan las operaciones entre las otras partes que van a formar parte del juego que dispone la ley.

III.2.3. Comparación e Información

La posibilidad de comparación depende de la posibilidad de disponer de información. Información que describa las condiciones en las cuales se realizan las operaciones entre las empresas vinculadas y las de las compañías seleccionadas a los fines del cotejo.

El artículo 21 del Decreto Reglamentario de ley del Impuesto a las Ganancias (en adelante DR) establece algunos de los elementos relevantes a tal fin, como por ejemplo:

- Las características de la transacción
- Las funciones o actividades de las empresas involucradas
- Los términos contractuales del negocio
- Las circunstancias económicas en las que se da la transacción

Por lo que vemos, y sabemos, comparación e información forman un conjunto único del cual depende toda la técnica. Para comparar -base del sistema- debemos disponer de información que permita hacerlo.

La información debe tener algunas características, a saber:

- Debe ser pública.
- Debe ser suficiente en cantidad y calidad.

Estas breves reflexiones sobre las características de los sistemas control de valoración establecidos en la ley del impuesto las ganancias nos sirven de introducción para el debate acerca de algunas fuentes de información disponible y la utilización que de las mismas han hecho los contribuyentes. Por otro lado, también pondremos de relieve el uso que de las mismas ha hecho la Administración.

III.2.4. Los comparables internos

Una de las fuentes más valiosas de información son los denominados comparables internos. Estos son aquellas transacciones realizadas por la empresa analizada con partes independientes, y que tienen características similares a las operaciones bajo análisis.

El artículo 21 del DR cuando, al describir el método del Precio Comparable entre Partes Independientes, dice:

“al precio que se hubiera pactado **con**... partes independientes...”.

Al hacer referencia al precio pactado “con” partes independientes la norma nos está diciendo que la operación o el precio pactado entre empresas vinculadas puede ser comparado con el utilizado, por la misma empresa, en operaciones llevadas a cabo con partes no vinculadas.

Cuando el artículo 21 del Decreto Reglamentario describe el método Margen Neto de la Transacción lo hace de la siguiente forma:

“...al margen de ganancia aplicable a las transacciones entre partes vinculadas que se determine para ganancias obtenidas por alguna de ellas en transacciones no controladas...”

y sigue diciendo

“... o en transacciones comparables entre partes independientes”.

En el primero de los párrafos la norma hace una clara referencia a los comparables internos y en el segundo a los externos, ya que habla de transacciones entre partes independientes.

Como ya dijimos, en la mayor parte de los estudios que hemos tenido oportunidad de analizar se ha aplicado el MMNT. Sin poner aquí en debate la correcta caracterización de las transacciones analizadas, y por ende del método utilizado, podemos pensar si a los fines de la determinación de ese margen es posible comparar resultados obtenidos, si estos están originados en transacciones ocurridas en distintos mercados geográficos.

Es opinión aceptada que, en tanto sea posible ajustar las diferencias que representan operar en mercados geográficos distintos, es posible utilizar ese tipo de información a los fines de la comparación.

Las utilizadas, generalmente, fueron compañías independientes ubicadas en mercados geográficos distintos del argentino. Esta diferencia geográfica se ajusta, habitualmente, a través de alguna razón financiera que indique la diferencia de rentabilidad esperable en función de la realización de una inversión en uno u otro país.

De las tareas de auditoria efectuadas hemos detectado, en reiteradas oportunidades, que pese a la existencia de comparables internos, es decir, operaciones similares realizadas tanto con empresas vinculadas como con empresas independientes, se ha rechazado su uso en función de las diferencias de mercados geográficos, ya que algunas de ellas, las no vinculadas, se realizaban en el mercado local y las realizadas con independientes eran con empresas radicadas en otro país.

Nosotros entendemos que es preferible la comparación entre los resultados obtenidos por una misma empresa que opera en diferentes mercados con un mismo producto o un producto similar, siendo esta una medida mucho más fiable que la de utilizar los beneficios obtenidos por otras empresas radicadas en mercados geográficos distintos, tanto al de la empresa analizada como al de la empresa compradora del exterior.

Esta información es más confiable porque permite ajustar con mayor precisión las posibles diferencias entre las transacciones controladas e independientes. Es la misma empresa la que posee toda la información relacionada con las circunstancias en que se desarrollaron los dos negocios. Y esto permite mejorar la comparabilidad, ya que los ajustes que deban realizarse, se harán sobre datos más precisos que los que pueden obtenerse de los estados financieros de empresas ubicadas en jurisdicción extraña.

En la mayor parte de los estudios examinados las empresas no han hecho uso de esta fuente de información, sirviéndose de comparables externos. Las tareas de fiscalización se encuentran dirigidas, en estos casos, a la reevaluación del comparable elegido y la consiguiente reformulación de los rangos de utilidad.

Mención aparte merece el uso que se ha dado a la información pública disponible. En sendos estudios de precios de transferencia se ha utilizado información publicada, de cotización de "*commodities*", a fin de evaluar si la transacción controlada se había realizado a precios de mercado. A primera vista aparece esta como una medida fiable para la comparación.

Pero, del cotejo de ambos tipos de transacciones, se pudo determinar que:

- En las operaciones con compañías vinculadas se fijaba un precio a un determinado momento, el de la contratación, y este –el precio- era el del mercado para ese tiempo.
- En cambio, en las realizadas con empresas independientes, el precio, que se fijaba también al momento del contrato, era igual al valor del futuro de ese "*commodity*" (también conocido públicamente). Ese valor pactado refería al precio de la mercadería, pero esta vez, para la fecha de embarque del bien.

De este ejemplo se deduce que la información pública disponible no basta, por si sola, para evaluar el valor asignado a una operación controlada.

Esta debe ir unida, en la medida de lo posible, a la comparación con operaciones pactadas, en condiciones similares, con empresas independientes.

III.3. El problema de la definición del término transacciones

Mas allá de las razones por las cuales el MNT fue elegido por los contribuyentes como mejor método para analizar las transacciones involucradas en los estudios de precios, aquí nos interesa hacer referencia a la forma en que se ha empleado el método, en función del concepto de transacción.

III.3.1. Transacción

Si bien en ninguno de ellos (estudios) hay una definición del término transacción, es a partir de la forma en que se agrupan los resultados operativos, a los fines de determinar los indicadores de utilidad, que podemos extraer una gama muy diferenciada de formas de interpretar el concepto, los cuales, en la mayoría de los casos, entendemos no se ajustan a la idea de transacción.

Cuando utilizamos la ganancia o pérdida operativa como medida de utilidad, para luego relacionarla con algún otro concepto –como por ejemplo activos empleados o ventas relacionadas– para así obtener el indicador de utilidad, estamos definiendo, implícitamente, cuál es la definición de transacción.

Existen estudios donde se agrupan funciones de producción y de reventa; en algunos otros donde se agrupan las funciones de producción para la venta en el mercado interno y externo, etc. También casos analizados en lo que se examina es la utilidad global de la compañía contra la de las compañías comparables.

Por otro lado, encontramos trabajos donde se investiga por separado los resultados originados por las distintas funciones productivas de la empresa, pero como si esta función fuese en sí misma una transacción, y no lo que en realidad es, una función.

Esas formas de encarar la cuestión se asemejan a una metodología de estudio no receptada en nuestra legislación, rechazada por las directrices de la OCDE, cual es el estudio de los resultados globales de una compañía contra los de otra.

La inclusión del término transacción hace referencia a la operación controlada en sí o al resultado que esta genera, y no al conjunto de operaciones de la empresa, por lo cual esa forma es rechazada como método transaccional.

Actualmente, nos encontramos en el proceso de reformulación de varios estudios de precios, analizando separadamente las transacciones controladas, para de esta forma aislar los resultados operativos generados, solamente, por las operaciones transadas con compañías vinculadas.

III.3.2. Nivel de agregación de ingresos y gastos

Otra cuestión a dilucidar, y que va de la mano con el tema anterior, es el nivel al cual se van a agregar las operaciones para su análisis. Va de suyo que resultaría impracticable, en la mayoría de los casos, analizar operación por operación, entendiéndose como tal compra por compra o venta por venta.

Ahora bien, cuando en el ejercicio de nuestras tareas de fiscalización, agregamos los resultados, ya no por grandes transacciones económicas sino por línea de producto, nos encontramos con el siguiente panorama:

Si bien los resultados globales de la función –producción, reventa, etc. – “caen” dentro del rango de resultados de las empresas comparables, los de algunas líneas de producto, tomadas individualmente, están muy por fuera de esos límites.

Esta forma de agregar ingresos y gastos puede producir el ocultamiento de fuertes manejos de precios, cuestión esta siendo observada por las tareas de comprobación.

III.4. Documentando la comparación

Otra de los temas que hemos detectado es la ausencia de documentación que pruebe ciertos ajustes a la comparabilidad, realizados a partir de situaciones calificadas por los contribuyentes, como extraordinarias.

Muchos son los casos en donde se han planteado situaciones, como por ejemplo: capacidad ociosa, despidos, descuentos en ventas, etc. Hechos que, según los argumentos de las empresas, son extraordinarios e inciden en la utilidad de un ejercicio, afectándolo negativamente, y que, además, tienen la condición de ser eventuales o no repetitivos.

Esta naturaleza de eventual, en tanto el resto de las condiciones de comparabilidad sean aceptables, debe ajustar los resultados de la parte analizada para neutralizar, de esta forma, efectos negativos que inciden en los resultados, y que nada tienen que ver con la formación del valor en la transacción controlada.

Aquí la cuestión es determinar en qué medida los hechos que generaron esos resultados extraordinarios para una empresa no se dan en las compañías elegidas como comparables, es decir, si son realmente extraordinarios, ya sea por la falta de ocurrencia del suceso o por la medida del mismo.

Y es en este punto donde hemos detectado las mayores fallas. Todo el sistema de precios de transferencia se basa en la comparación. Si esta no está presente, o no puede ser debidamente documentada, no podemos considerar ajustes de ninguna naturaleza, ya que todo ajuste “es” en comparación “con”.

Situaciones tales como capacidad ociosa instalada, originada en procesos económicos recesivos generales, y que afectan, en alguna medida, las ganancias de una empresa, debe ser puesta en perspectiva de la situación que atraviesan las compañías que se han elegido como comparables, en el mercado en las que éstas participan.

Analizada la posibilidad de ocurrencia de esos mismos procesos o situaciones en otras economías, hemos detectado que lo que para los contribuyentes era excepcional, se daba en otros lugares del mundo, en donde tienen su residencia las compañías seleccionadas como comparables.

En algunos de los casos estudiados sólo hemos encontrado definiciones de tipo dogmáticas, tendientes a justificar rendimientos operativos negativos de la empresa analizada, sin ningún soporte documental que avale lo extraordinario del evento.

Esto nos ha llevado a cuantificar, en los resultados de estas últimas, el efecto provocado por la comparación, y hemos realizado sendos ajustes en los resultados de los contribuyentes locales, respetando el criterio expuesto en el artículo 21.2 del Decreto Reglamentario de la ley del Impuesto a las Ganancias que indica que, a los fines de mejorar la comparabilidad, deben de ajustarse las diferencias entre las transacciones analizadas.

III.5. El uso de información pública

Una de las fuentes de información que hemos utilizado es Internet. Esta herramienta nos ha servido para:

- Validar información contable, volcada en los estudios de precios de transferencia, sobre estados financieros de compañías comparables del exterior.
- Controlar las premisas que contienen los estudios económicos presentados.

En la aplicación del MMNT se utiliza distinto tipo de información contable. Los resultados operativos tanto como las cifras de balance son necesarias para determinar los factores de rentabilidad que ordena la ley determinar para realizar, luego, las comparaciones de márgenes entre la compañía analizada y las comparables seleccionadas.

Una de las tareas de comprobación habituales es la de tratar de chequear las cifras de balances expuestas en los estudios de precios. Como vimos, éstas son de fundamental importancia en la aplicación del método.

A tal fin intentamos cruzar los datos de los estados financieros, mostrados en los informes de precios de transferencia de compañías comparables, con las cifras presentadas por las mismas empresas en sus páginas WEB corporativas.

Para nuestra sorpresa nos hemos encontrado con diferencias, tanto en los valores numéricos como en los de la conformación de los rubros contables. Diferencias que afectan cifras de resultados o de activos y pasivos expuestos en los trabajos presentados. Esto nos ha movido a realizar modificaciones sobre esos datos, y estamos elaborando la idea de proponer ajustes en consecuencia (chequeando los datos vía CDI), ya que las modificaciones en valores de activos o pasivos alteran la expresión numérica del indicador de utilidad, y por lo tanto, el margen calculado y el rango.

III.6. El idioma de la información

Uno de los problemas que se nos plantea habitualmente en la práctica de precios de transferencia es el uso de información en lenguaje distinto del español.

Aunque parezca un tema menor es de destacar que la mayor parte de la información, referida a compañías comparables proviene, habitualmente, de empresas radicadas en el exterior –fundamentalmente EE.UU. y Europa.

Los estados financieros a que hacemos referencia contienen un sinnúmero de datos utilizados con el fin de determinar tipos de transacciones, la forma en que se realizan las transacciones, resultados, etc. Obviamente, toda esta información es necesaria para determinar el grado de comparabilidad entre las transacciones.

De acuerdo con la experiencia, en promedio, por estudio de precios, se utilizan entre 6 y 10 comparables y cada balance posee entre 100 y 200 páginas.

Por otro lado, el Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos establece que cualquier documento en idioma extranjero que se quisiese incorporar a un expediente administrativo debe ser traducido al idioma español, y por traductor público.

El problema fundamental está relacionado con el costo que esto significa, ya sea para el contribuyente que incorpore este tipo de información, como para la administración que utilice comparables alternativos a los presentados por los contribuyentes.

IV. CONCLUSIONES

La implementación de las metodologías de control de precios de transferencia han renovado e impulsado la fiscalización de los grandes

conglomerados económicos locales, atendiendo ahora a los nuevos desafíos que impone la mundialización de las transacciones y los nuevos instrumentos financieros relacionados con éstas.

El desarrollo de la técnica, apoyado en una fuerte tarea de capacitación, ha detectado importantes falencias, en los contribuyentes fiscalizados, en la aplicación de las reglas básicas, como por ejemplo, la comparación.

Por otro lado, esta herramienta de control ha ganado en eficiencia por la continuidad, en el tiempo, del apoyo brindado por las distintas conducciones de la AFIP, constituyéndose esta en una importante política de fiscalización del ente.

Los resultados obtenidos, medidos en términos de ajustes determinados a la base imponible del impuesto a las ganancias, indican que la verificación de esta temática ha detectado importantes nichos de pérdida de recaudación fiscal, que se revierten e impulsan a los contribuyentes a un mayor cumplimiento voluntario, ante la percepción de un riesgo objetivo.

Sra. María Cecilia Ventura
Jefa del Departamento de Operaciones Internacionales
Correo electrónico: mventura@afip.gov.ar

y

Sr. Alejandro Felitte
Jefe de División de Fiscalización Externa
Dirección de Fiscalización Grandes Contribuyentes Internacionales
Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP
Argentina

Caso práctico:

TEMA 2.1 LA EXPERIENCIA DE LA CREACIÓN Y GERENCIA DE LA DELEGACIÓN ESPECIAL DE ASUNTOS INTERNACIONALES

Mauricio Prado de Almeida

Superintendente Regional de Ingresos Federales
de la 8^a Región Fiscal, São Paulo
Secretaría de Ingresos Federales
(Brasil)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. La Estructura de la Administración Tributaria Brasileña.- 3. La Delegación Especial de Asuntos Internacionales – DEAIN.- 3.1 Institución e inicio de actividades.- 3.2 Localización.- 3.3 Estructura.- 3.4 Competencia y jurisdicción.- 3.5 Selección y capacitación de los auditores fiscales.- 3.6 Número de funcionarios.- 3.7 Estrategias de programación y control tributario de las transacciones internacionales.- 3.8 Resultados de la fiscalización.- 3.8.1 Resultados de fiscalización de precio de transferencia.- 3.8.2 Resultados de fiscalización de tributación en bases mundiales.- 3.8.3 Resultados de la fiscalización de valor aduanero.- 3.8.4 Resultados de la fiscalización – valor total.- 3.9 Aspectos legales y sus reflejos en la gestión operacional y en la fiscalización.- 3.10 Integración de la DEAIN con las unidades centrales.- 4. Fiscalizaciones en las Demás Regiones Fiscales.- 5. Sugerencias.- 6. Conclusiones.

La experiencia brasileña de creación y gerencia de la Delegación Especial de Asuntos Internacionales - DEAIN

RESUMEN

La Secretaría de Ingresos Federal, subordinada al Ministerio de Hacienda, es responsable por la Administración Tributaria brasileña.

Se compone de Unidades Centrales y 28 Unidades Regionales, siendo 10 Regiones Fiscales, denominadas Superintendencias de Ingresos Federales y 18 Delegaciones de Juzgamiento. Las demás Unidades, 539 en total, abarcan Delegaciones, Inspectorías, Aduanas, Agencias y Delegaciones Especiales, entre las cuales se encuentra la Delegación Especial de Asuntos Internacionales (DEAIN).

La Administración Tributaria brasileña viene trabajando en el sentido de perfeccionar el combate a la evasión y a la elusión fiscal en el área de tributación de transacciones internacionales.

En ese contexto, y buscando la integración a los modelos de tributación utilizados por otros países, Brasil, en los últimos años, adoptó nuevas formas de tributación referentes a la Valoración Aduanera, a la Tributación en Bases Mundiales y a los Precios de transferencias.

La nueva legislación de la tributación de transacciones internacionales no basta para combatir la evasión y la elusión tributaria. La necesidad de una fiscalización eficaz y eficiente generó la creación de la DEAIN, una Delegación eminentemente de fiscalización, con la gran misión de integrar el Brasil dentro de los nuevos patrones de tributación global.

La DEAIN está subordinada a la 8ª Región Fiscal. Tiene su jurisdicción en el Estado de San Pablo y está localizada en la Capital de ese Estado.

La 8ª Región Fiscal tiene jurisdicción sobre contribuyentes del Estado de San Pablo, con una población de 38 millones de personas y que es responsable por cerca de 1/3 del PIB brasileño. Lo recaudado es un promedio de R\$ 9 mil millones por mes, correspondiendo al 43% del total nacional. El valor de las importaciones representa, un promedio del 39% del total nacional y el de las exportaciones 36%. Esos números justifican la creación de la DEAIN en la 8ª Región Fiscal.

Apoyándose en las experiencias adquiridas por la DEAIN, la Secretaría de Ingresos Federales viene desarrollando trabajos de fiscalización relacionados con el área tributaria internacional en las demás Regiones Fiscales.

La DEAIN, instituida en abril de 1998, inició sus actividades en noviembre de aquel año. Tiene como competencia desarrollar las actividades de fiscalización concernientes a las operaciones de Precios de Transferencias entre personas vinculadas, a la Tributación en Base Mundial y a la Valoración Aduanera.

En su estructura hay tres Divisiones de fiscalización: Precio de Transferencia, Tributación en Bases Mundial y Valoración Aduanera. Tiene un Servicio de Programación, Evaluación y Control de la Actividad Fiscal, y, un Servicio de Tecnología, Seguridad de la Información y Logística.

Por ser una actividad inédita en el ámbito de la Secretaría de Ingresos Federales, hubo una selección de Auditores Fiscales de Ingresos Federales – (AFRF, sigla en portugués) entre los que ya actuaban en el Órgano, para integrar su cuadro de funcionarios, lo que tomó en cuenta la experiencia profesional y una entrevista. Los seleccionados fueron sometidos a un programa de capacitación dirigido para el área de tributación internacional.

La DEAIN cuenta actualmente con 64 funcionarios, de los cuales 42 son AFRF y 31 actúan en la actividad-fin, dividiéndose los demás en actividades de tributación, consulta, investigación teórico-legislativa e investigación para programación de la acción fiscal.

En Brasil, las transacciones internacionales están sujetas a dos tipos de controles. En cuanto a la entrada y salida de divisas, el control es ejercido por el Banco Central. Y, con relación al área aduanera y a los tributos y contribuciones federales incidentes en esas transacciones, los controles competen a la Secretaría de Ingresos Federales.

Las señales de irregularidades tributarias constatadas por el Banco Central son comunicadas a la Secretaría de Ingresos Federales, para profundizar la investigación en el área tributaria.

La Secretaría de Ingresos Federales, teniendo en vista controlar la tributación de las operaciones internacionales, usa los sistemas informatizados relativos al Comercio Exterior, el sistema específico para generar la Acción Fiscal, e informaciones contenidas en las Declaraciones de Impuesto de Renta de las Personas Jurídicas y del Impuesto de Renta Retenido en la Fuente, además de denuncias.

En lo que concierne a los trabajos de fiscalización, la DEAIN acumula desde el inicio de sus actividades hasta junio de 2003, crédito tributario por el valor de R\$ 846,6 millones, con la realización de 336 acciones fiscales. También fueron efectuadas 194 diligencias. Se encuentran en camino 127 acciones fiscales y 14 diligencias.

Se sugiere la adopción de medidas para el fortalecimiento del trabajo de la Secretaría de Ingresos Federales en el área de la tributación de transacciones internacionales, que también contribuyen para el mejoramiento de los órganos tributarios de otros países.

Teniendo en cuenta los resultados alcanzados, se concluye que la experiencia de creación de la DEAIN fue extremadamente positiva.

1. INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria brasileña viene trabajando en el sentido de perfeccionar el combate a la evasión y a la elusión fiscal en el área de tributación de transacciones internacionales.

En este contexto, y buscando la integración con los modelos de tributación usados por otros países, Brasil, en los últimos años, adoptó nuevas formas de tributación con relación a la Valoración Aduanera, Tributación en Bases Mundiales y Precio de Transferencia.

La nueva legislación no basta para combatir la evasión y la elusión tributaria. La necesidad de una fiscalización eficaz y eficiente genera la creación de la Delegación Especial de Asuntos Internacionales – DEAIN.

El objetivo de este trabajo es presentar la estructura de la DEAIN, la necesidad de recursos humanos especializados, su forma de actuación, como ejerce el control tributario de las transacciones internacionales, como ejecuta su programación fiscal, el alcance y modalidades de auditoría realizadas, presentar los resultados alcanzados y sugerir la adopción de medidas para el fortalecimiento de la Secretaría de Ingresos Federales en la esfera de la tributación internacional.

El Capítulo 2 sitúa la DEAIN dentro de la estructura de la SRF y de la Superintendencia de la Secretaría de Ingresos Federales en la 8ª Región Fiscal.

El Capítulo 3 trata de la institución e inicio de actividades de la DEAIN, su localización, estructura, competencia y jurisdicción, selección y capacitación de los Auditores Fiscales y número de funcionarios. Abarca también las estrategias de programación y control tributario de las transacciones internacionales, los resultados de fiscalización, además de aspectos legales y sus reflejos en la gestión operativa. Trata también de la integración de la DEAIN con las Unidades Centrales.

El Capítulo 4 trata de las fiscalizaciones en las demás Regiones Fiscales. En el Capítulo 5 son presentadas sugerencias y en el Capítulo 6, las conclusiones.

2. LA ESTRUCTURA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA BRASILEÑA

La Secretaría de Ingresos Federales es el órgano responsable por la administración tributaria brasileña, teniendo como misión promover la recaudación de tributos y realizar el control aduanero, cumpliendo y haciendo cumplir la legislación aplicable de forma justa, contribuyendo para la mejora de la política tributaria y aduanera, ofreciendo a la sociedad un servicio de excelencia y estimulando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Está subordinada al Ministerio de Hacienda.

Está compuesta de unidades centrales y unidades descentralizadas, distribuidas por todo el territorio nacional, abarcando un área de 8,5 millones de kilómetros cuadrados, para una población de 177 millones de personas.

En total son 567 unidades descentralizadas, abarcando:

- a) 28 unidades regionales, siendo 10 Superintendencias Regionales de la Secretaría de Ingresos Federales, 1.ª a la 10a.ª Región Fiscal, y 18 Delegaciones de la Secretaría de Ingresos Federales de Juzgamiento;
- b) 109 Delegaciones de la Secretaría de Ingresos Federales;
- c) 357 Agencias de la Secretaría de Ingresos Federales;
- d) 46 Inspectorías de la Secretaría de Ingresos Federales;
- e) 24 Aduanas de la Secretaría de Ingresos Federales;
- f) 2 Delegaciones Especiales de Instituciones Financieras (DEINF).

Una DEINF en la 7.ª Región Fiscal (Río de Janeiro) y otra DEINF en la 8.ª Región Fiscal (San Pablo); y

- g) 1 Delegación Especial de Asuntos Internacionales (DEAIN) en la 8.ª Región Fiscal (San Pablo).**

2.1 La Superintendencia Regional de la Secretaría de Ingresos Federales en la 8ª Región Fiscal

La Superintendencia Regional de la Secretaría de Ingresos Federales en la 8.ª Región Fiscal jurisdiccional del Estado de San Pablo, que tiene una población de 38 millones de personas y es responsable por aproximadamente 1/3 del Producto Interno Bruto – PIB brasileño.

Los valores recaudados de tributos y contribuciones por los contribuyentes del Estado de San Pablo representaron en el primer semestre de 2003, un promedio de R\$ 9 mil millones o US\$3,5 mil millones, por mes, y corresponden al 43% del total de la recaudación nacional.

Los valores de las importaciones representan, en promedio, 39% del total nacional y los valores de las exportaciones, en promedio, 36%.

3. LA DELEGACIÓN ESPECIAL DE ASUNTOS INTERNACIONALES – DEAIN

3.1 Institución e inicio de actividades

En el sentido de perfeccionar el combate a la evasión y a la elusión fiscal en el área de tributación de transacciones internacionales, la administración tributaria brasileña, integrándose a los modelos de tributación usados por otros países, adoptó en los últimos años nuevas formas de tributación: Valoración Aduanera, en 1994; Tributación en Bases Mundiales, en 1995; y Precio de transferencia, en 1996.

Sin embargo, solamente la creación de nueva legislación sobre tributación de transacciones internacionales no es suficiente para el enfrentamiento de la evasión y de la elusión tributaria. La necesidad de una fiscalización eficaz y eficiente lleva a la creación de la Delegación Especial de Asuntos Internacionales – DEAIN. Una Delegación eminentemente de fiscalización, con objetivos y directrices propias y con la gran misión de integrar el Brasil dentro de los nuevos patrones de tributación global.

La DEAIN fue instituida en abril de 1998, pero inició efectivamente sus actividades en noviembre de aquel año.

3.2 Localización

La Delegación Especial de Asuntos Internacionales – DEAIN - está instalada en la ciudad de San Pablo, subordinada, por lo tanto, a la Superintendencia Regional de la Secretaría de Ingresos Federales de la 8.ª Región Fiscal.

3.3 Estructura

La DEAIN tiene la siguiente estructura:

- División de fiscalización – Precio de transferencia;
- División de fiscalización – Tributación en Bases Universales;
- División de fiscalización – Valoración Aduanera;
- División de Administración Tributaria;
- Servicio de Programación, Evaluación y Control de la Actividad Fiscal;
- Servicio de Tecnología, Seguridad de la Información y Logística.

3.4 Competencia y jurisdicción

A la DEAIN le corresponde desarrollar las actividades de fiscalización concernientes a las operaciones de precio de transferencia entre personas vinculadas, a la tributación en bases mundiales y a la valoración aduanera, con jurisdicción sobre contribuyentes domiciliados en el Estado de San Pablo.

Su objetivo, por lo tanto, es verificar la correcta aplicación de las normas relativas al control de precio de transferencia, a la tributación en bases mundiales y a la valoración aduanera. Tiene sus actividades dirigidas básicamente para la fiscalización de empresas importadoras y exportadoras de bienes, servicios y derechos, y de empresas nacionales controladoras o coligadas a otras en el exterior y de empresas que efectúen aplicaciones en el exterior.

3.5 Selección y capacitación de los auditores fiscales

Por ser una actividad inédita en el ámbito de la Secretaría de Ingresos Federales, la misma tuvo que ser precedida de una selección de Auditores Fiscales de la Secretaría de Ingresos Federales para integrar su cuadro de funcionarios, que tomó en cuenta la experiencia profesional y una entrevista. A continuación, se consideró que la formación del auditor fiscal para un trabajo en el área tributaria internacional, requiere un programa mínimo de capacitación, de manera que se lo habilite adecuadamente al desempeño de sus funciones. Y, así, los Auditores Fiscales seleccionados para la DEAIN fueron sometidos a un programa de capacitación cuyo contenido gravita alrededor de los siguientes tópicos:

- a) teoría del Precio de transferencia;
- b) teoría de la Tributación en Bases Mundiales;
- c) teoría de la Valoración Aduanera;

- d) derecho positivo sobre que se basan los tres tópicos anteriormente mencionados;
- e) estructura de los paraísos fiscales;
- f) fraudes cambiarios;
- f) *incoterms*;
- h) profundización en el estudio de los sistemas de informática de la Secretaría de Ingresos Federales;
- i) cambio;
- j) Derecho Tributario Internacional; y
- k) procedimientos de auditoría.

Dada la complejidad de las situaciones con las cuales se enfrenta el Auditor Fiscal, el programa de la referida capacitación permitió la construcción de un saber básico. Con el desarrollo de las fiscalizaciones se evidenció la necesidad de profundización y crecimiento en ese saber.

El desafío de alcanzarse el nivel necesario de conocimiento acerca de los fraudes fiscales internacionales obtenido por la iniciativa privada, debe nortear el actual trabajo de fiscalización y de formación de los Auditores Fiscales de la Secretaría de Ingresos Federales. Para ello, se viene haciendo un movimiento de integración entre los conocimientos captados en la práctica fiscal y en las capacitaciones desarrolladas hasta el presente momento.

3.6 Número de funcionarios

La DEAIN cuenta actualmente con 64 funcionarios, de los cuales 42 son Auditores Fiscales de la Secretaría de Ingresos Federales – AFRF.

Del total de 42 Auditores Fiscales de la Secretaría de Ingresos Federales, 31 actúan en auditoría propiamente dicha, dividiéndose los demás en actividades de tributación, consulta, investigación teórico-legislativa e investigación para programación de la acción fiscal.

3.7 Estrategias de programación y control tributario de las transacciones internacionales

En Brasil, las transacciones internacionales están sujetas a dos tipos de controles. En cuanto a la entrada y salida de divisas, el control es ejercido por el Banco Central. Y, con relación al área aduanera y a los tributos y contribuciones federales incidentes en esas transacciones, los controles corresponden a la Secretaría de Ingresos Federales.

El control ejercido por el Banco Central es efectuado a partir del sistema informatizado de esta institución, en la cual todas las transacciones referentes a la entrada y salida de divisas deben ser registradas, además de otros registros específicos referentes a contratos de cambio de inversiones directas en el país y en el exterior, operaciones de importación y exportaciones de bienes, servicios y derechos, así como de préstamos activos y pasivos. Y, con base en las auditorías efectuadas, al ser constatados indicios de irregularidades tributarias, el Banco Central comunica a la Secretaría de Ingresos Federales, para la profundización de la investigación en su esfera propia de competencia.

La Secretaría de Ingresos Federales, teniendo en vista el control de las operaciones internacionales, usa los sistemas informatizados relativos al Comercio Exterior, de registro de operaciones de importación y exportación de bienes. Usa, también, el sistema informatizado específico para generación de Acción Fiscal, por medio del cual se puede obtener informaciones consolidadas por contribuyentes o por sectores de actividad. Y, además, usa informaciones de las Declaraciones del Impuesto de Renta de las Personas Jurídicas, Declaraciones de Impuesto de Renta Retenido en la Fuente y denuncias efectuadas, principalmente por contribuyentes, destacándose las de competidores que de alguna forma se sienten perjudicados por la competencia desleal.

- SELECCIÓN Y FISCALIZACIÓN DE PRECIO DE TRANSFERENCIA

Se efectúa la selección del sector, empresa o producto a ser investigados a partir de informaciones internas, incluyendo, principalmente, levantamientos en los sistemas informatizados de comercio exterior, para verificar si los precios son o no compatibles con los de mercado, en confronto con los datos declarados por los contribuyentes; y de informaciones constantes en las Declaraciones de Impuesto de Renta. Y, también, de informaciones obtenidas externamente, denuncias o indicios de irregularidades señalados por el Banco Central.

La fiscalización del precio de transferencia, como regla general, deberá abarcar la universalidad de productos transaccionados con empresas vinculadas, o con personas residentes o domiciliadas en países con tributación favorecida. Excepcionalmente, a criterio de la fiscalización el análisis podrá ser efectuado con relación a determinado producto o a los productos más relevantes.

Habiendo sido establecidos los alcances de la fiscalización, será efectuada una auditoría contable-fiscal, dando preferencia a los controles de estoque y de producción, conforme sea el caso, considerándose el método adoptado por el contribuyente. Con el fin de chequear los precios practicados, así como validar los precios parámetros determinados, con base en el método escogido por el contribuyente, la auditoría es efectuada en un medio digital, con la transposición para planillas electrónicas de los valores y cantidades registrados en la contabilidad del contribuyente o de terceros, conforme sea el método que se desea comprobar.

- FISCALIZACIÓN DE TRIBUTACIÓN EN BASES MUNDIALES

Con fines de selección de contribuyentes que obtuvieron rendimientos, ganancias de capital o ganancias en el exterior, se utiliza el sistema informatizado específico para generación de la Acción Fiscal y, como fuente externa, principalmente, publicaciones en diarios y revistas especializadas, referentes a las empresas que efectuaron operaciones en el exterior, inversiones directas, aplicaciones, enajenaciones u obtuvieron ganancias por medio de participaciones en el exterior, además de la comunicación de indicios de irregularidades por el Banco Central.

La fiscalización referente a la tributación en bases mundiales, por regla general, deberá abarcar todas las participaciones mantenidas en el exterior, bien como operaciones realizadas, referentes a los últimos cinco años. Excepcionalmente, a criterio de la fiscalización el análisis podrá ser efectuado con relación a determinado período u operación realizada. Habiendo sido establecida el área de la fiscalización, será efectuada una auditoría contable-fiscal, a fin de ratificar los valores referentes a los demostrativos contables de las participaciones situadas en el exterior, bien como a la correcta determinación del rendimiento o ganancia de capital.

- SELECCIÓN Y FISCALIZACIÓN DE VALORACIÓN ADUANERA

La selección de contribuyentes sujetos al control de Valoración Aduanera es efectuada en base al levantamiento de las operaciones de importación, por medio del sistema informatizado de Comercio Exterior, que identifique indicios de que hubo una subvaloración, además de otras informaciones.

La fiscalización es efectuada según los criterios de auditoría contable-fiscal, en un medio digital, con el objetivo de verificar el precio real de la operación, así como los valores que deben ser incluidos en la base de cálculo de los tributos aduaneros, con referencia a un determinado producto o sector económico.

3.8 Resultados de la fiscalización

En lo que corresponde a los trabajos de fiscalización, la DEAIN acumula desde el inicio de sus actividades hasta el 30 de junio de 2003, los resultados discriminados a continuación.

3.8.1 *Resultados de fiscalización de precio de transferencia*

En las acciones fiscales es verificada la correcta aplicación de las normas relativas al control de precio de transferencia.

La tabla expuesta a continuación demuestra el resultado de fiscalizaciones de precio de transferencia por año, así como el número de diligencias realizadas.

Resultados de fiscalizaciones y diligencias de precio de transferencia

Año	Número de acciones fiscales cerradas	Crédito tributario constituido en R\$ millones	Tiempo medio por acción fiscal en horas	Número de diligencias cerradas
1998*	0	0	0	13
1999	1	0	204	19
2000	29	2,24	299	81
2001	10	205,9	569	0
2002	32	266,6	562	2
2003**	4	38,5	469	3
TOTAL	76	513,3	453	118

Fuente: SIEF-Acción Fiscal

* - La DEAIN inició sus actividades a finales de 1998.

** - Datos levantados hasta el 30.06.2003.

Fueron cerradas 76 acciones fiscales, formalizando un crédito tributario por el valor total de R\$ 513,3 millones.

Se aplicó, un promedio, de 453 horas en cada acción fiscal. Se trata de acciones fiscales complejas que demandan mayor tiempo de duración que las acciones fiscales comunes, en razón de la necesidad de auditar miles de operaciones de compra y venta de mercancías, por la exigencia legal de que se haga el análisis por bien, servicio o derecho transaccionado.

Fueron realizadas 118 diligencias.

Se encuentran encaminadas 52 acciones fiscales y 2 diligencias.

De los sectores fiscalizados que presentaron resultados más significativos, se destacan: fabricación de medicamentos para uso humano, de materiales para uso médico, gestión de participaciones societarias y sedes de empresas y unidades administrativas.

Se observa que, de los autos de infracción redactados por la DEAIN, los que fueron recurridos administrativamente por los contribuyentes, fueron todos mantenidos en primera instancia – Delegación de la Secretaría de Ingresos Federales de Juzgamiento (DRJ). En segunda instancia – Consejo de Contribuyentes del Ministerio de Hacienda, no hubo todavía ninguna decisión de juzgamiento.

3.8.2 Resultados de fiscalización de tributación en bases mundiales

Se verifica en las acciones fiscales si las ganancias, rendimientos y ganancias de capital obtenidos en el exterior fueron computados en la determinación de la base de cálculo del impuesto de renta y de la contribución social sobre la ganancia neta, en el balance levantado al 31 de diciembre del año-calendario. Las ganancias obtenidas por controlada y coligada en el exterior son consideradas disponibles en la fecha del balance en el cual hayan sido establecidas en el exterior, independientemente de la distribución efectiva.

La tabla que se muestra seguidamente demuestra el resultado de fiscalizaciones de tributación en Bases Mundiales, por año, así como el número de diligencias realizadas.

Resultados de fiscalizaciones y diligencias de Tributación en Bases Mundiales

Año	Número de acciones fiscales cerradas	Crédito tributario constituido en R\$ millones	Tiempo medio por acción fiscal en horas	Número de diligencias cerradas
1998*	0	0	0	1
1999	0	0	0	5
2000	18	25,8	243	4
2001	11	43,0	417	4
2002	6	40,8	679	1
2003**	10	135,9	527	0
TOTAL	45	245,5	407	15

Fuente: SIEF-Acción Fiscal

* - La DEAIN inició sus actividades a fines de 1998.

** - Datos levantados hasta 30.06.2003.

Fueron finalizadas 45 acciones fiscales, constituyéndose un crédito tributario por el valor total de R\$ 245,5 millones.

El tiempo promedio aplicado en cada acción fiscal fue de 407 horas, demandando un mayor tiempo de duración, por tratarse, a ejemplo de la fiscalización del precio de transferencia, de una acción fiscal compleja.

Se realizaron 15 diligencias.

Se encuentran encaminadas 35 acciones fiscales.

Los contribuyentes fiscalizados que presentaron resultados más significativos se refieren a las actividades de: servicios prestados a empresas, intermediarios del comercio y gestión de participaciones societarias.

3.8.3 Resultados de la fiscalización de valor aduanero

El Acuerdo sobre la implementación del artículo VII del Acuerdo General de Tarifa y Comercio – GATT, o simplemente “Acuerdo de Valoración Aduanera – AVA”, aprobado por el Decreto Legislativo nº 30, de 15 de diciembre de 1994, establece las normas fundamentales sobre la valoración aduanera en Brasil.

El texto actual del “AVA” fue publicado con el Decreto nº 1.355, del 30 de diciembre de 1994, que promulgó el Acta Final que incorpora los Resultados de la Ronda Uruguay de Negociaciones Comerciales Multilaterales del “GATT”, dándole vigencia a partir del 1º de enero de 1995.

El Decreto nº 2.498, del 13 de febrero de 1998, reguló la aplicación del Acuerdo de Valoración Aduanera – AVA, cuyo texto se encuentra incorporado en el actual Reglamento Aduanero, artículos 76 a 83, del Decreto nº 4.543, del 26 de diciembre de 2002.

Los trabajos de fiscalización corresponden, por lo tanto, a la verificación, con base en lo dispuesto en el referido Decreto nº 1.355/94 (Acuerdo de Valoración Aduanera - AVA-GATT), en el Manual de Valoración Aduanera – MAVA - y en las informaciones y documentos obtenidos en la fiscalización, si el método de valoración aduanera declarado está correcto, bien como si fueron incluidos los ajustes previstos en el artículo 8º. del AVA-GATT.

La tabla demuestra el resultado de las fiscalizaciones, diligencias y número de exámenes conclusivos, por año, de Valoración Aduanera.

Resultados de las fiscalizaciones, diligencias y número de exámenes conclusivos de Valoración Aduanera

Año	Número de acciones fiscales cerradas	Crédito tributario constituido en R\$ millones	Tiempo medio por acción fiscal en horas	Número de diligencias cerradas	Nº de exámenes conclusivos de valor
1998*	0	0	0	0	0
1999	4	0,2	136	15	273
2000	87	1,0	56	2	202
2001	58	83,0	154	10	45
2002	48	2,8	116	14	55
2003**	18	0,8	126	20	600
TOTAL	215	87,8	103	61	1.175

Fuente: CONFIE Aduanero

* - La DEAIN inició sus actividades a fines de 1998.

** - Datos levantados hasta el 30.06.2003.

Fueron cerradas 215 acciones fiscales, formalizando un crédito tributario por el valor total de R\$ 87,8 millones.

El tiempo promedio gastado en cada acción fiscal fue de 103 horas.

También fueron efectuados 1.175 “exámenes conclusivos de valor”.

Y, además, se realizaron 61 diligencias.

Se encuentran encaminadas 40 acciones fiscales y 12 diligencias.

Las principales infracciones identificadas fueron:

- a) Seguros: En la base de cálculo del tributo no estaba incluido el valor del seguro o estaba con un valor menor;
- b) *Royalties*: No fueron incluidos en el valor aduanero;
- c) Muestras: Importaciones clasificadas indebidamente como muestras;
- c) FOB + ajustes: Aplicación de los ajustes en el valor aduanero, previstos en el Art. 8º. del AVA-GATT;
- e) Fraude-Factura: Descaracterización de la factura comercial por no representar el real valor de la transacción;
- f) *Software*: El impuesto fue pagado apenas sobre el valor del medio físico y no sobre el valor del *software*.

En esta área las empresas y ramos de actividad fiscalizados son bien diversificados, no habiendo sido detectado un sector más relevante.

3.8.4 *Resultados de la fiscalización – valor total*

La tabla a continuación evidencia los resultados por modalidad de acción fiscal desde la implantación de la DEAIN hasta el primer semestre de 2003.

Resultados por modalidad de acción fiscal

Modalidad de acción fiscal	Crédito Tributario		Acciones Fiscales	
	Valor en R\$ millones	Participación %	Número	Participación %
Precio de Transferencia	513,3	60,63	76	22,62
Tributación en Bases Mundiales	245,5	29,00	45	13,39
Valoración Aduanera	87,8	10,37	215	63,99
TOTAL	846,6	100,00	336	100,00

Fuente: SIEF-Acción Fiscal y CONFIE-Aduanero

Conforme se observa en la tabla, el 61% del valor del crédito tributario constituido corresponde a fiscalizaciones de precio de transferencia, 29% a acciones fiscales referentes a la Tributación en Bases Mundiales y 10% a acciones fiscales relativas a la valoración aduanera.

En términos del número de acciones fiscales, se destacan las de valoración aduanera, que representan el 64% del total de las acciones desarrolladas. Las relativas a las fiscalizaciones de Precio de Transferencia y Tributación en Bases Mundiales participan con el 23% y el 13%, respectivamente.

El valor del crédito tributario promedio por acción fiscal es más relevante en las fiscalizaciones de precio de transferencia y equivale a R\$ 6,7 millones.

3.9 Aspectos legales y sus reflejos en la gestión operacional y en la fiscalización

Objetivando evaluar la efectividad del trabajo desarrollado por la DEAIN, la Secretaría de Ingresos Federales ha analizado los cuestionamientos presentados por los contribuyentes con relación a la legislación que regula el área tributaria internacional, principalmente con respecto al tema “precio de transferencia”.

A continuación, se presenta un esbozo de los principales puntos suscitados de manera de dar un contorno a la situación actual de la fiscalización de “precio de transferencia”.

En el análisis de los cuestionamientos que vienen siendo realizados por los contribuyentes, se nota que los mismos padecen de una cierta exageración y denotan incomprensión de los principios internacionales de tributación.

Una de las argumentaciones, por ejemplo, de que el uso del Método de los Precios Independientes Comparados es muy dificultoso, dada la imposibilidad de encontrarse productos idénticos o similares, no es pertinente.

Como la legislación tributaria establece que “dos o más bienes, en condiciones de uso para la finalidad a que se destinan, serán considerados similares cuando, simultáneamente tengan la misma naturaleza y la misma función y puedan sustituirse mutuamente en la función a que se destinen y tengan especificaciones equivalentes”, queda patente que solamente por excepción será inviable la aplicación del método, siendo la regla su aplicabilidad. Además, el mismo fue intencionalmente adoptado, sea por la OCDE o por los EUA.

Corresponde señalar que en México el uso del referido método, cuando el medicamento sea compuesto de más de un principio activo, y la legislación americana, en el REG§ 1.482-3 (C) (1), prohíben el uso del método de “Precio de Reventa Menos Ganancias” en los casos donde existe la suma de valor substancial al bien tangible.

Otra crítica esbozada se refiere a la imposibilidad de adopción del método “Costo de Producción Más Ganancias” (CPL), en virtud de la dificultad de la obtención de informaciones acerca de los costos de producción de un bien en el exterior.

Las personas que cuestionan tal dificultad parecen querer oponer obstáculos al procedimiento fiscalizador, toda vez que ellas actúan en empresas coligadas a las productoras en el exterior, cuyo grado de dificultad de obtención de las informaciones de la matriz es mínimo.

Tenemos, por otro lado, la cuestión pertinente a la obligatoriedad de la elaboración de ajustes, sin que se abra la posibilidad de realización del ajuste correspondiente en los resultados de la empresa coligada en otro país. Hay que resaltar que podría existir el riesgo de que haya doble tributación en algunas situaciones, relevando, en este caso, el papel de los acuerdos internacionales, los cuales tendrían la capacidad de compatibilizar y armonizar la actuación de las diversas administraciones tributarias.

Otras alegaciones se refieren a la no inclusión en la legislación tributaria brasileña de los “métodos de ganancias” y “acuerdos previos de precio”, recomendados por la OCDE. Esos métodos y acuerdos utilizados en otros países vienen siendo analizados por la Secretaría de Ingresos Federales, llevándose en cuenta las peculiaridades de la legislación brasileña y del propio país. Una vez concluidos los citados estudios y, en el momento oportuno, podrán venir a ser contemplados en futuras disposiciones legales.

Y, también, es importante recordar que tuvimos en Brasil una Comisión Parlamentaria de Investigación – CPI, destinada a investigar los reajustes de precios y la falsificación de medicamentos, materiales hospitalarios e insumos de laboratorios, denominada como CPI Medicamentos, que analizando los valores de los precios de importaciones realizadas por industrias de medicamentos, cuestionó

en la Secretaría de Ingresos Federales los conceptos de “precio de transferencia” y “sobrefacturación”.

Nótese que los conceptos de “precio de transferencia” y “sobrefacturación” tienen tratamientos diferenciados en la realización de los trabajos de fiscalización.

Y, así, buscando dejar bien clara la diferencia entre los referidos conceptos a la luz de la legislación tributaria que regula la materia, se llegó a la siguiente elucidación por la Secretaría de Ingresos Federales:

“Precio de transferencia”

Tratándose de transacciones entre empresas vinculadas, que normalmente establecen sus precios al margen de las cotizaciones de mercado, la materia es mejor tratada bajo la égida de la legislación de “precio de transferencia”.

Para fines de la legislación del Impuesto de Renta y de la Contribución Social Sobre la Ganancia Líquida, de que trata la Ley n° 9.430, de 27 de diciembre de 1996, artículos 18 a 24 y 28, se entiende por “precio de transferencia” la práctica de transferencia de resultados para el exterior, mediante la manipulación de los precios pactados en las importaciones o exportaciones de bienes, en operaciones con personas vinculadas, residentes o domiciliadas en el exterior, o residentes en países de tributación favorecida, quiera sean o no vinculadas.

En esos casos las fuerzas de mercado dejan de intervenir en el negocio, pasando a prevalecer apenas el interés del grupo, que controla la operación, lo que puede permitir la elevación injustificada del precio, considerando que uno de los objetivos principales de las empresas es maximizar la ganancia después del pago de los impuestos. Con el objetivo de reducir la carga tributaria del impuesto de renta y de la contribución social sobre la ganancia líquida, los contribuyentes utilizan dos tipos de estrategia para cambiar el precio de la operación:

- a) aumentando el valor del costo de adquisición de los bienes, servicios o derechos y los intereses pagados o incurridos, de forma que se reduzca la ganancia tributable; o*
- b) reduciendo el valor de enajenación de bienes, servicios o derechos exportados y el valor de los intereses obtenidos, reduciendo proporcionalmente la ganancia tributable.*

Esas estrategias permiten que la empresa deje de reconocer una parte de la ganancia que debería ser tributada en Brasil, permitiendo que otra empresa del grupo obtenga esa ganancia, sea porque la tributación es menos gravosa o inexistente, sea porque se trata simplemente de una estrategia de planeamiento tributario del grupo empresarial. El controlador de precio de transferencia efectúa la remesa de las ganancias para su vinculada en el exterior por el aumento injustificado del costo de importación. El objetivo de la legislación de “precio de transferencia” es verificar si los precios practicados entre partes relacionadas, o entre empresas de un mismo grupo económico, son superiores a los que son negociados entre empresas independientes, según presupuestos legales y márgenes de

ganancias prefijados. Los métodos de determinación de los precios practicados en las operaciones de importación son los siguientes:

1 – “PIC” (Precios Independientes Comparados): compara el precio de bienes, servicios o derechos transferidos en una transacción controlada con el precio cobrado en una transacción independiente comparable en circunstancias semejantes;

2 – “PRL” (Precio de Reventa Menos Ganancia): compara el precio por el cual un bien, que fue adquirido de una empresa vinculada, es revendido a una empresa independiente. Del precio de reventa es disminuido un margen de ganancia, que representa el monto por el cual se valdría el revendedor para cubrir sus gastos con ventas y otras expensas operacionales, calculadas en función de las actividades desempeñadas tomándose en consideración los activos utilizados y los riesgos asumidos, de forma que se obtenga una ganancia adecuada;

3 – “CPL” (Costo de Producción Más Ganancia): tiene como base los costos incurridos por el proveedor de la propiedad del bien o del servicio en una transacción controlada, a los cuales se suma un margen apropiado de ganancia, transacción calculada en función de la actividad ejercida, de los activos utilizados, de los riesgos asumidos y de las condiciones de mercado.

Las operaciones comerciales de importación entre empresas vinculadas, cuyos precios sean superiores a aquellos determinados conforme uno de los métodos previstos en el artículo 18 de la Ley n° 9.430/96, configuran transferencia indebida de resultados para el exterior y, por tanto, la diferencia, conforme la legislación citada, no es deducible en la determinación de la base de cálculo del Impuesto de Renta y de la Contribución Social Sobre la Ganancia Líquida.

“Sobrefacturación”

La legislación tributaria no define expresamente el concepto de “sobrefacturación”. No obstante, se puede entender que la “sobrefacturación” consiste en la presentación por el importador de una factura comercial tonel precio superior a aquel realmente negociado entre las partes, como contraprestación por las mercancías.

Sin embargo, en la caracterización de la “sobrefacturación” se hace necesario comprobar la falsedad de la factura comercial, que puede ser material, cuando el importador presente un documento falso, o puede ser ideológica, cuando el proveedor, en acuerdo con el importador, emite una factura que, pesar de auténtica, no representa la verdad de la transacción comercial.

Hay que observar que la responsabilidad de la prueba cabe a la fiscalización tributaria que debe comprobar la falsedad del documento e indicar el precio realmente negociado, presentando pruebas irrefutables y obtenidas por medios lícitos. La legislación vigente no comporta presunciones de falsedad de cualquier documento en consideración única y exclusivamente a su contenido, en especial, en cuanto a la declaración de valor. Tampoco en los casos de indicios de la práctica de precios dispares, se permite la inversión de la responsabilidad de la prueba. Naturalmente, este conjunto de hechos presenta dificultades en el trato de estas cuestiones.

Una vez comprobada la “sobrefacturación”, en el caso de que el precio de la factura comercial no coincida con el precio realmente negociado, cabe la aplicación de la multa prevista en el artículo 526, inciso II, del Reglamento Aduanero. Queda caracterizado, además, la evidente intención de fraude, en los términos de los artículos 71, 72 y 73 de la Ley n° 4.502/64, ocasionando el cobro del Impuesto de Renta y Contribución Social Sobre la Ganancia Líquida y la respectiva multa prevista en el inciso II del artículo 44 de la Ley n° 9.430/96. Y, también, configura, en tesis, un crimen contra el orden tributario, en los términos del inciso II, del artículo 1° de la Ley n° 8.137, del 27 de diciembre de 1990.”

Para finalizar, se observa que la legislación tributaria de precio de transferencia de Brasil tiene más puntos en común que discrepancias con los principios erigidos por la OCDE.

La idea de “ficción de independencia”, consustanciada en el principio “arm’s length”, está en medio de todo nuestro Derecho Positivo y los métodos adoptados no se constituyen en novedad frente a aquellos internacionalmente adoptados.

3.10 Integración de la DEAIN con las unidades centrales

La DEAIN viene operando en forma bastante integrada con las Unidades centrales y, principalmente con las Coordinaciones de Fiscalización y de Relaciones Internacionales, en el sentido de dar cobertura a las siguientes cuestiones:

- a) elaboración de formularios de Declaración de Impuesto de Renta a ser llenados anualmente por los contribuyentes que versan sobre tributación en bases mundiales y precio de transferencia;
- b) confección de manuales sobre los respectivos temas;
- c) envío de elementos de subsidio para la formulación, por las referidas Coordinaciones, de respuesta a consultas y pareceres;
- d) encaminamiento a las referidas Coordinaciones de subsidios técnicos, obtenidos de la práctica, con miras al perfeccionamiento de la legislación tributaria;
- e) apoyo a la Coordinación de Relaciones Internacionales en lo que le sea pertinente.

4. FISCALIZACIONES EN LAS DEMÁS REGIONES FISCALES

Apoyándose en las experiencias adquiridas por la DEAIN, la Secretaría de Ingresos Federales viene desarrollando trabajos de fiscalización relacionados con el área tributaria internacional en las demás regiones fiscales.

En la 7ª Región Fiscal (Río de Janeiro), la segunda mayor región en recaudación de tributos y contribuciones, aproximadamente el 23% del total nacional, fue creado un grupo especial de fiscalización de asuntos internacionales,

que viene actuando con mayor intensidad en la fiscalización de Tributación en Bases Mundiales y Valoración Aduanera.

5. SUGERENCIAS

Se pone claramente de manifiesto que es absolutamente relevante, en la actual situación de evolución de la actividad fiscalizadora, la adopción de medidas que permitan fortalecer el trabajo de la Secretaría de Ingresos Federales en el campo de la fiscalización internacional, como así también de las administraciones tributarias de otros países, tales como:

- a) incrementar el intercambio de informaciones con el exterior, además de establecer acuerdos internacionales con este objetivo específico;
- b) establecer con los demás países la armonización de las normas contables y de auditoría, a ser utilizadas como parámetro por los signatarios de un eventual acuerdo;
- c) establecer “mesas redondas” para intercambio de experiencias entre los países, procurando el perfeccionamiento de los trabajos fiscales.

6. CONCLUSIONES

Los resultados alcanzados por la DEAIN, en tan poco tiempo de existencia, son significativos, no solamente en términos de los valores de los autos de infracción elaborados, sino también y principalmente con relación a la capacitación de los Auditores Fiscales de la Secretaría de Ingresos Federales.

La experiencia adquirida por la Secretaría de Ingresos Federales con la creación de esa Delegación especializada posibilitará el perfeccionamiento de la legislación y de los controles fiscales, procurando impedir la evasión y la elusión tributaria.

Las sugerencias anteriormente presentadas buscan contribuir en ese perfeccionamiento.

Ante todo lo expuesto, se concluye que la decisión de la creación de la Delegación Especial de Asuntos Internacionales – DEAIN, en San Pablo, fue extremadamente positiva.

Sr. Mauricio Prado de Almeida
Superintendente Regional de Ingresos Federales
de la 8ª Región Fiscal, São Paulo
Secretaría de Ingresos Federales
Brasil
Correo electrónico: mauriciopa@receita.fazenda.gov.br

Caso práctico

TEMA 2.1 ESTRUCTURA, ESTRATEGIAS Y ADMINISTRACION OPERATIVA DE UNIDADES TRIBUTARIAS INTERNACIONALES

Jens Karreman

Asesor Fiscal, Oficina de Grandes Empresas
Ministerio de Finanzas
(Países Bajos)

SUMARIO: Prólogo.- 1. Estructura, Estrategias y Administración Operativa de Unidades Tributarias Internacionales en los Países Bajos.- 1.1 Misión de los Países Bajos.- 1.2 Cifras de los Países Bajos (2002).- 1.3 Reestructuración de la administración tributaria y aduanera de los Países Bajos.- 1.4 Cuadro actualizado de la administración tributaria y aduanera de los Países Bajos.- 1.4.1 La existencia de un organismo central y de responsabilidades.- 1.4.2 Servicios de apoyo.- 1.5 Grandes empresas y unidades de grandes contribuyentes.- 1.5.1 Acercamiento al cliente integrado, grupos objetivo y unidades de grandes contribuyentes.- 1.5.2 La importancia de los grandes contribuyentes.- 2. Oficina Tributaria Regional Rijnmond.- 2.1 Estructura actual y gestión operativa.- 2.2 Empresas muy grandes.- 2.3 Estructura y rol de las unidades de grandes empresas.- 2.4 Aspectos del gerenciamiento de los recursos humanos.- 2.5 Control y evaluación del riesgo de grandes empresas.- 2.5.1 La experiencia de los Países Bajos.- 2.5.2 Sistema de auditoría de grandes empresas.- 2.5.3 La visión de auditoría de los Países Bajos. 3. Resumen.

PRÓLOGO

El aumento de la internacionalización de los negocios ha tenido un impacto creciente en la recaudación de impuestos. Las compañías que operan internacionalmente pueden producir bienes y servicios y mantener al día sus libros y cuentas, en cualquier lugar del mundo. Sin embargo, las sociedades multinacionales no son las únicas que se hacen sentir en este tema. El tráfico internacional y el intercambio de dinero, bienes y servicios también aumenta y se intensifica. El desarrollo turbulento de la tecnología de la información y de las comunicaciones, Internet, y el aumento en la institucionalización refuerzan estas tendencias.

Por supuesto, cuando eligen su lugar de negocios, las compañías no basan completamente su decisión en la carga tributaria que representa el impuesto a las sociedades en ese país. Los costos de las compañías son, después de todo, también determinados por otros factores como un lugar geográfico favorable, un mercado laboral con buen funcionamiento y una buena infraestructura. A medida que el conocimiento de la economía crece, las compañías confían menos en factores comparativamente naturales, mientras que el rol de otros aspectos como una población trabajadora bien educada, el

acceso al mercado interno europeo y un buen clima fiscal están siendo bien considerados.

El avance de las nuevas tecnologías puede aumentar considerablemente el crecimiento comercial potencial y por consiguiente la economía en general. En los Estados Unidos de América, pionero en el campo de ICT, les llevó a un crecimiento productivo acelerado al final de los años noventa. En los Países Bajos, un avance similar aún no ha ocurrido, lo cual indica que el potencial de la nueva tecnología no ha sido totalmente explotado. Esto debe realmente remediarse en los próximos años, pues se sabe que el crecimiento del mercado laboral va a caer abruptamente en el próximo período de gabinete, dando como resultado que el crecimiento en la prosperidad se torne considerablemente dependiente de la forma en que se aprovechen las oportunidades que ofrecen las nuevas tecnologías.

En vista de estas tendencias, hay un doble desafío para las políticas tributarias en general y al impuesto sobre las sociedades en particular: ayudando a mantener y/o reforzar un clima económico favorable y aumentar el crecimiento productivo. Contra un trasfondo de integración global del mercado europeo y la próspera economía, el nivel y la estructura del impuesto a las sociedades debería ser apropiado. Junto con esto, y pertinente al impuesto a las sociedades así como al impuesto sobre la renta, el sistema debe ser sólido y competitivo en el ámbito internacional.

La respuesta de las Administraciones Tributarias durante esta creciente internacionalización es clara. Ellas intensifican su cooperación mutua no solo en términos cuantitativos, sino también cualitativos. La información se intercambia con más frecuencia y en mayor número, cuando son requeridas así como espontánea y automáticamente. La auditoría multilateral de impuestos ha llegado a ser una realidad dentro de la Unión Europea. Por medio de inspecciones simultáneas de libros y registros de un contribuyente individual, o de un grupo de contribuyentes de distintos países, los planes de evasión del IVA pueden, por ejemplo, ser abordados o las transacciones riesgosas dentro de una comunidad ser investigadas. Los APA multilaterales están llegando a ser más comunes.

En cualquier forma de cooperación es importante para una administración tributaria saber –como es, por supuesto, para negocios operados internacionalmente– cuáles son los procedimientos y técnicas que otras administraciones tributarias utilizan en sus auditorías de impuestos, cuál estrategia y política de auditoría (incluyendo “la magnitud de conformidad”) han formulado, y de qué poderes disponen para reunir información e iniciar auditorías tributarias.

Esta ponencia describe la experiencia organizativa de los Países Bajos con unidades tributarias internacionales. Primero, en el punto 1, se dará una visión general de la organización de la Administración Tributaria de los Países Bajos y de la Administración Aduanera (de ahora en adelante “DTCA”) después de las reestructuraciones de 1991 y 2003. Después de esta descripción, en el capítulo 2 se dará una descripción de la estructura, las estrategias y unidades

tributarias internacionales de administración operativa en los Países Bajos describiendo el ejemplo de la oficina tributaria regional de Rijnmond.

1. ESTRUCTURA, ESTRATEGIAS Y ADMINISTRACIÓN OPERATIVA DE UNIDADES TRIBUTARIAS INTERNACIONALES EN LOS PAÍSES BAJOS

1.1 Misión de los Países Bajos

El objetivo estratégico garantiza mantener la conformidad y oponerse al no-cumplimiento. Este objetivo está formulado como: el DTCA se esfuerza en implementar y fortalecer la voluntad de los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias reglamentarias.

Mejorando la conformidad

La actitud de muchos contribuyentes ha cambiado en las últimas décadas. El gobierno y los servicios públicos ya no están en un lugar de solemnidad y supremacía dentro de la sociedad. Cada vez más, los ciudadanos esperan ser tratados por los servicios públicos y sus empleados civiles en un nivel de igualdad, entendimiento y respeto. Esto significa que las Administraciones Tributarias necesitan esforzarse más en establecer una excelente relación con los contribuyentes. La filosofía de conformidad voluntaria es un resultado del acercamiento contemporáneo a contribuyentes. La presión social contra todo tipo de corrupción está creciendo. El público quiere tratar con una Administración Tributaria transparente, donde los derechos y obligaciones de los contribuyentes están establecidos y no dependen de reglas no escritas y de negociaciones no controladas.

1.2 Cifras de los Países Bajos (2002)

El Reino de los Países Bajos, un país pequeño, tiene una estructura de negocios abierta con muchas compañías que operan internacionalmente. Su sistema tributario está desarrollado para apoyar a las empresas de los Países Bajos que desarrollan negocios en el exterior, a eso se debe la gran cantidad de acuerdos tributarios. El efecto de este tipo de estructura de negocios es que podemos sentir la influencia de los rápidos cambios de la economía mundial en común y por supuesto de la economía Europea específicamente.

- 16 millones de habitantes.
- 6,8 millones de declaraciones de renta de contribuyentes individuales.
- 987.000 entidades de comercio.
- 1,5 millones de declaraciones de contribuyentes comerciales.
- 404.000 declaraciones de rentas del impuesto sobre sociedades.
- 11.000 grandes empresas
- 1.000 empresas muy grandes
- Róterdam es el principal puerto de Europa con movimientos de Importación / exportación masiva.
- Ámsterdam es un centro financiero importante de Europa.
- Muchos impuestos y acuerdos tributarios.

1.3 Reestructuración de la Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos

El DTCA es una de las organizaciones gubernamentales más grandes. Costó aproximadamente € 2,4 miles de millones administrarla durante el año 2002. Esto es una suma de dinero muy grande, y nosotros hacemos todo lo que está a nuestro alcance para trabajar eficientemente y de forma rentable. Nosotros pensamos que es natural ser útil y proveer un buen servicio, y trabajamos basándonos en la buena fe. Sin embargo, es natural que la Administración establezca límites y tome acciones correctivas cuando es necesario. Las personas que pagan sus impuestos de forma voluntaria deben saber que nosotros enfrentamos a los que no lo hacen como corresponde. Al hacer esto, observamos tres valores básicos que tomamos para nosotros mismos: cuidado, responsabilidad y credibilidad. Como empleados públicos debemos usar juiciosamente los poderes que nos han otorgado. Debemos proceder en forma responsable; en otras palabras, debemos dar cuenta de nuestras acciones. Y debemos ser creíbles, cumplir con nuestros acuerdos y explicar nuestras decisiones.

El DTCA experimentó una reestructuración radical a inicios de los años 90. La razón de esta reestructuración era una relación integrada con el cliente: desde 1991 los contribuyentes son tratados íntegramente y pueden referirse a una sola entrada para todos los temas tributarios. Se decidió distinguir varias categorías de “grupos objetivo”: individuos privados, contribuyentes comerciales, grandes empresas y ciudadanos y empresas que tratan con las Aduanas. Esta categorización pudo verse reflejada también en el ámbito administrativo. Cada grupo objetivo tenía su propio departamento o dirección de grupo objetivo. La estructura abarca cuatro direcciones de grupos objetivo, cuatro direcciones de soporte y aproximadamente 80 oficinas tributarias locales.

El DTCA ha estado trabajando de acuerdo con su estructura organizacional y su estrategia de trabajo hace ya algunos años y estamos satisfechos con la forma en que estamos actualmente funcionando. El punto de partida elegido en ese momento –tratamiento integral de los grupos de clientes– llegó a ser un bien elegido punto de partida y trajo al DTCA a la posición en la que nos encontramos ahora.

Sin embargo, reconocemos la necesidad de permanecer alertas ante los desarrollos futuros y continuar los esfuerzos por mejorar la forma en que operamos. El mantener contacto con la sociedad es de mucha importancia, especialmente para una organización sostenida legalmente como una administración tributaria. Por ejemplo, los desarrollos en la tecnología de la información deberán permitirnos atender las nuevas demandas de los servicios que ofrece el departamento tributario a los contribuyentes. La tecnología de la información y de las comunicaciones está creando también nuevas posibilidades para implementar los procedimientos primarios. Y estos son solo dos de los muchos ejemplos.

¿Qué ha cambiado en la estructura organizacional del DTCA?

Desde el 1° de enero de 2003 el DTCA ya no tiene una estructura dividida. Los contribuyentes privados, los contribuyentes comerciales, contribuyentes comerciales / grandes empresas y la División Aduanera dejaron de existir. Las oficinas locales para estos grupos de contribuyentes también han sido descontinuadas. Una característica de la nueva situación es la estructura administrativa chata. Las oficinas para el proceso primario y los procesos de soporte están posicionados inmediatamente por debajo del equipo administrativo que es responsable de gobernar el DTCA. Hay trece oficinas tributarias, cuatro oficinas aduaneras y una base central administrativa donde se organiza el ingreso de información masiva para la totalidad de la administración tributaria. Las cuatro oficinas de soporte ya existentes (ver el cuadro de la organización más abajo) sólo experimentaron pequeños cambios para adaptarse a la nueva organización. Finalmente, el Servicio de Auditoría Interna y el Servicio de Información e Investigación Fiscal permanecieron. La diferencia más notable en esta nueva estructura es la falta de oficinas de dirección de grupos objetivo.

Es muy importante que el acercamiento orientado hacia el grupo objetivo permanecerá como punto de partida. Sin embargo, ya no será visible en la estructura de la organización. En cambio, el modelo de gestión se basará en los procesos. Enfocándose en los procesos –donde el proceso primario será básicamente dividido en suministro de servicio, supervisión intensiva y proceso de investigación y masivo, con atención separada para el proceso aduanero– nos provee con la posibilidad de volverse progresivamente profesional más allá de los límites de la presente diferenciación de acuerdo a los grupos objetivo. La nueva estructura desarrolla una organización más simple en donde la experiencia profesional se nuclea en las oficinas regionales. Esto permite a la Administración Tributaria y Aduanera manejar sus operaciones más efectiva y eficientemente, dando como resultado un mejor servicio y que se haga cumplir la

ley. Hemos concluido que proveer un servicio es una “profesión” diferente de aquellos que están supervisando, habilidades que son únicas para ellos. Esto también se aplica con respecto a los procesos masivos, donde, por ejemplo, el uso de tecnología de la información juega un rol más destacado que en suministrar un servicio de supervisión. Al mismo tiempo la gran ventaja de abolir las oficinas de dirección de los grupos objetivo es que pueden desarrollarse líneas más cortas entre los que crean las políticas y aquellos que son los responsables en implementarlas.

Últimamente, este enfoque en los procesos es principalmente de interés para nuestros clientes, los contribuyentes, porque nos permite mejorar la calidad de aplicación de la ley suministrando un servicio más accesible y hecho a la medida, y una supervisión bien balanceada y más proporcional a través de los distintos grupos objetivo.

1.4 Cuadro actualizado de la Administración Tributaria y Aduanera de los Países Bajos

Cuadro de la Organización a partir del 1° de enero de 2003



Explicación del Cuadro

1.4.1 La existencia de un organismo central y de responsabilidades

Como toda Administración Tributaria en el mundo, la de los Países Bajos tiene un organismo central, establecido en La Haya, como parte del Ministerio de Finanzas. El organismo central de la Administración Tributaria actúa como una organización de punto de contacto entre quien toma las decisiones políticas y las oficinas operativas.

El cuadro de la organización es parte del cuadro completo de la organización del Ministerio de Finanzas.

Los doce equipos de la Dirección General de DTCA son:

- Innovación y Desarrollo.
- Política de Aplicación de la Ley.
- Personas Privadas y Ley Formal.
- Empresas.
- Aduana y Medio Ambiente.
- Apelaciones.
- Política Exterior.
- Oficina de la Dirección General.
- Personal.
- Asuntos Legales.
- Soporte y Servicios de instalaciones.
- Departamento de Apoyo del Equipo de Administración.

Hablando en general, es responsabilidad del organismo central diseñar la estrategia de la Administración Tributaria. Esto siempre requiere la aprobación de los políticos responsables. El organismo central apoya al civil en el cargo más alto de la Administración Tributaria.

1.4.2 Servicios de apoyo

Al lado de un Centro de Servicios de Instalaciones general hay tres servicios de apoyo importantes en los Países Bajos.

Centro Tecnológico de Información y Comunicación

Para una organización de procesamiento de datos como lo es la Administración Tributaria, la computarización y la automatización son muy importantes como soporte de los procesos principales. El punto de partida a este respecto es que los requerimientos hechos de automatización deberían resultar de la estructura de los procedimientos de trabajo y las posiciones elegidas. Los Centros de información y comunicación tecnológica suministran y mantienen muchos programas de computación para asistir los procesos primarios de la Administración Tributaria. Todos los miembros del personal tienen una computadora personal que está conectada a la red a lo largo del país. Los auditores tienen computadoras personales portables y están utilizando estaciones de conexión cuando están en una oficina tributaria para conectarse a la red. Desde el año 2003 el personal puede trabajar en cualquiera de las oficinas tributarias y tiene acceso a la información necesaria de los contribuyentes utilizando la red de computadoras.

Centro de Desarrollo de Procesos y Productos

La investigación y desarrollo como proceso soporte es un instrumento importante para la gestión del DTCA. Da asesoramiento al Director General de la Administración Tributaria basándose en información de políticas obtenidas de investigaciones científicas. Los temas de investigación central aquí son: el accionar de las leyes y la efectividad de las leyes o políticas. En la “traducción” de los resultados de investigación en políticas ejecutivas, un equilibrio debe ser contundente entre los requisitos políticos y sociales y las opciones de la organización.

Centro de Conocimiento y Comunicación

La capacitación y desarrollo es importante a fin de hacer al personal del DTCA más profesional por medio de un proceso de capacitación continuo y sistemático que pueda aumentar sus conocimientos y habilidades de forma de contribuir al rendimiento eficiente de servicios y garantizar la obtención de los objetivos del DTCA.

1.5 Grandes empresas y Unidades de Grandes Contribuyentes

Introducción

1.5.1 Acercamiento al cliente integrado, grupos objetivo y unidades de grandes contribuyentes

Distintos métodos de organización interna para los distintos departamentos pueden ser encontrados dentro de una y en la misma Administración Tributaria. Algunas disposiciones organizacionales dependen de la especialización de algunos departamentos en categorías específicas de contribuyentes. Sin embargo, la idea detrás de cada tipo de especialización es siempre la misma: gracias al mejor conocimiento del comportamiento de los contribuyentes y a un más bajo número de procedimientos que deben poder manejar, los departamentos especializados obtendrán un nivel de eficiencia más alto al dirigir algunos grupos de contribuyentes los cuales presentan importantes presupuestos riesgosos o riesgos de tipo específico.

Distintos países han elegido establecer Unidades de Grandes Contribuyentes, especializadas en el procesamiento de declaraciones de cientos y miles de grandes empresas. Para una Administración Tributaria, la administración eficiente de estas empresas es un tema de importancia estratégica. Esto se debe, primero que nada, a su obvio peso financiero en el presupuesto del Estado, pero también a la necesidad de poder suministrar a estas grandes empresas, que son cruciales para la sana economía de un país, la seguridad legal que ellos necesitan para desarrollar completamente sus actividades. El Reino de los Países Bajos es uno de los países donde este

acercamiento está incorporado casi completamente. Esto significa que unas pocas oficinas tributarias revisan las declaraciones de impuestos obligatorias, cobran los impuestos debidos, hacen la auditoría tributaria y proveen el servicio tributario. En el caso de un acercamiento al grupo objetivo hay solo una oficina tributaria involucrada cualquiera sea la ubicación geográfica dentro del territorio nacional.

La ventaja de este acercamiento es que grandes compañías tienen características típicas desde un punto de vista fiscal. No son muy numerosas y, por ende, fáciles de controlar. Representan una muy importante parte de los ingresos del Estado y generalmente están mejor organizadas que los pequeños negocios (departamento de cuentas, contador establecido por ley, etc.). Similarmente, recurren con frecuencia a las medidas fiscales más sofisticadas y puede que tengan relaciones internacionales. En estos casos puede ser de interés darle al Tesoro seguridad de una importante porción de ingresos presupuestarios por concentrar en un relativamente pequeño porcentaje de los recursos humanos y tecnológicos de la Administración Tributaria el manejo de las empresas más grandes.

Esta estrategia de especialización parece ofrecer pocas desventajas. Sin embargo, implica la necesidad de atraer los mejores funcionarios a la Unidad de Grandes Contribuyentes y requiere una política de remuneración apropiada. Más aún, cuando el territorio nacional no es demasiado grande, el hecho que la oficina de impuestos para grupos objetivos especiales de empresas grandes está ubicada en un lugar en particular puede causar algunas dificultades para los contribuyentes que viven más lejos.

El cumplimiento tributario voluntario es la manera más eficiente y de bajo costo para obtener ingresos tributarios. Una forma de asegurarse que los contribuyentes cumplen con sus obligaciones es suministrando un buen servicio. Un buen servicio disminuye la necesidad de corregir más adelante y es por lo tanto el mejor remedio en la lucha contra el no-cumplimiento y el fraude. El objetivo del buen servicio es aclararle a los contribuyentes sobre sus obligaciones legales (la Administración Tributaria explica qué significan exactamente las leyes tributarias para el contribuyente). El servicio también permite a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones de distintas maneras (por ejemplo: servicios apoyados en Internet).

Además de servicio, la supervisión es otra forma de garantizar que el contribuyente debe tratar con sus temas de impuestos correctamente y a tiempo y que ninguna información relevante está faltando. Ejemplos de supervisión serían las visitas a empresarios que recién comienzan, monitoreo en el sitio, auditorías a los libros basados en los informes anuales compilados por las empresas, y procesamiento de las declaraciones electrónicas. Los servicios y la supervisión forman el lado preventivo de la lucha contra el fraude. Si esto no es suficiente, tiene que haber un método represivo: investigación y procesamiento criminal. Esto debe funcionar como un último recurso, solo a ser utilizado en los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones.

Además de un gran número de medios para optimizar el servicio, el DTCA también tiene una política de supervisión extensa.

Por ejemplo, supervisando, el DTCA apunta a sincronizar el momento en que el hecho fiscal ocurre con la conclusión fiscal del hecho. De esta forma el riesgo de no-cumplimiento está limitado. Nociones claves en las políticas de supervisión son la “importancia fiscal” (el monto total de impuestos recaudados por una entidad) y el riesgo fiscal de los contribuyentes (la probabilidad que los impuestos pagados sean más bajos de lo que deberían ser). Cuanto más grande es la importancia fiscal de un contribuyente determinado y mayor el riesgo de no-cumplimiento, más aún la Administración enfoca su atención en ese contribuyente. Esto requiere de conocimiento específico de los sectores, grupos objetivo y de los bienes que son controlados por la Administración (en los Países Bajos la Aduana está integrada con la Administración Tributaria). El intercambio de información con otros organismos de gobierno es una (creciente) importante parte de la supervisión.

La automatización es una ayuda esencial para supervisar el cumplimiento. La automatización no solo juega un rol en el procesamiento de las declaraciones tributarias y en el uso de la tan conocida información argumentada para chequear la veracidad de las declaraciones, pero también en determinar cuáles asuntos deben ser controlados.

1.5.2 La importancia de los grandes contribuyentes

Al establecer un sistema y una unidad responsable de administrar un grupo de grandes contribuyentes representa un intento de aplicar un principio de administración general sana “las primeras cosas primero”. Sin embargo, dado que este grupo de grandes contribuyentes puede representar hasta el 80 por ciento de lo recaudado (50-60% en los Países Bajos), la Administración Tributaria no puede en ningún momento dejar de lado la necesidad de tomar acción simultánea en lo que respecta a la administración de los otros contribuyentes. Es indiscutible que las Administraciones Tributarias tienen una responsabilidad y una obligación de garantizar que todos los contribuyentes paguen sus impuestos al máximo límite que ellos deben, cualquiera sea su importancia relativa para la Administración Tributaria. La experiencia ha demostrado sin embargo que al administrar y controlar a todos los contribuyentes al mismo tiempo requiere esfuerzos grandes y continuos en todos los niveles de la Administración Tributaria, la cual no siempre está en posición de hacerlo.

También, los grandes contribuyentes tienden a adoptar métodos operativos especiales y formas de evitar o evadir impuestos, y aún también formas de interpretar las leyes tributarias. Algunos de los servicios que este grupo requiere de la Administración Tributaria, especialmente aquellos relacionados a la información e informes, son muy distintos de los servicios requeridos por contribuyentes pequeños o hasta los medianos. Esto también puede decirse de la importancia fiscal de la respuesta de la Administración Tributaria.

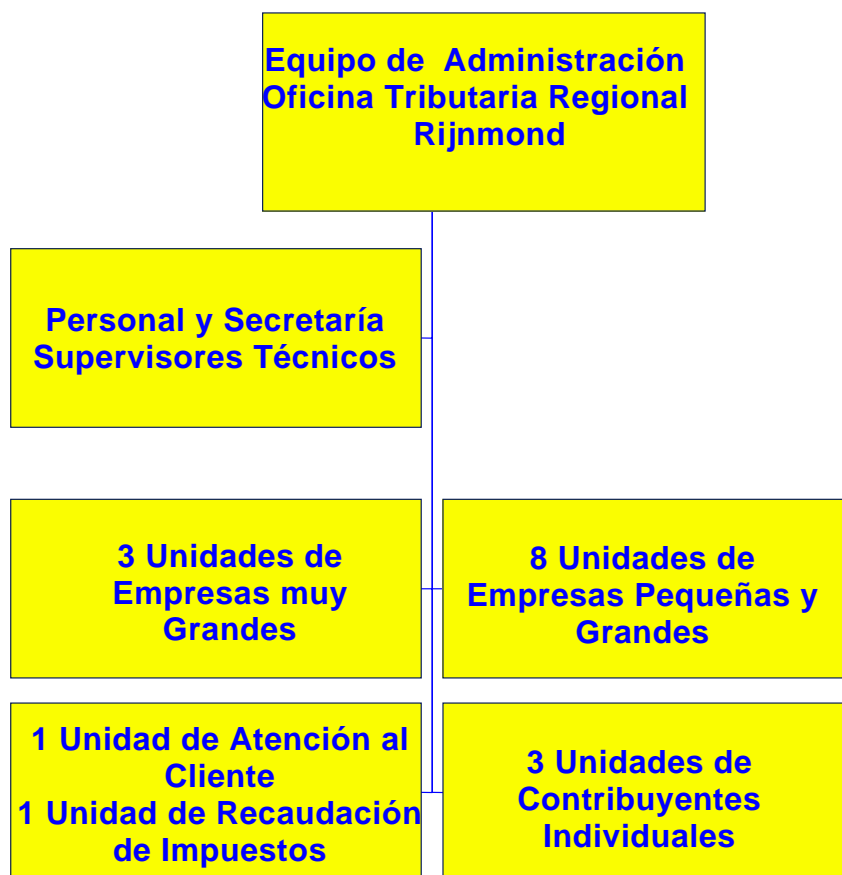
Los grandes contribuyentes son distintos de los otros y, por lo tanto, deberían ser tratados en forma distinta. Sus operaciones son complejas, y ellos normalmente ejecutan un alto volumen de transacciones. Ellos generalmente operan en el área de empresas extranjeras o tienen sucursales en el exterior. Tienen contadores y abogados muy calificados, y algunas veces utilizan formas de evasión muy difíciles de detectar (por ejemplo, la financiación de la empresa, los precios de transferencia, el uso de paraísos fiscales). Acuden a la evitación de impuestos con más frecuencia que otros contribuyentes y utilizan transacciones entre sucursales para que el monitoreo sea difícil. Estas características de grandes contribuyentes hacen que sea necesario establecer sistemas de monitoreo especiales y de utilizar empleados altamente capacitados para implementarlos.

Los grandes contribuyentes son limitados en número, y esto permite que la Administración Tributaria pueda establecer una organización hecha a la medida, procedimientos administrativos, sistemas de computación, capacitación del personal, etc. Adicionalmente, una excelente calidad puede ser obtenida más fácilmente en el procesamiento de la información que estos contribuyentes suministran (en sus pagos, declaraciones y cualquier otra información requerida). Esto facilita su supervisión y suministra un fuerte soporte para el control, administración, y auditoría de otros contribuyentes. Obtener información oportuna y de excelente calidad facilita el control de incumplimientos y recaudación forzada. Esto hará que sea posible seleccionar grandes contribuyentes que deberían ser auditados. De la misma forma, de la información disponible de los grandes contribuyentes, será posible determinar cuál de ellos debe presentar información de ventas a los clientes y compras de los proveedores, retención en la fuente, etc. Esto ayudará a detectar la evasión por parte de otros contribuyentes.

2. OFICINA TRIBUTARIA REGIONAL DE RIJNMOND

2.1 Estructura actual y gestión operativa

Este punto explica la estructura actual y la gestión operativa desde el año 2003. Explica las estrategias que utilizamos para las unidades tributarias internacionales en particular. La oficina tributaria regional de Rijnmond es utilizada como ejemplo, donde se concentran muchas empresas muy grandes.



Como ya se mencionó, la administración del DTCA ha cambiado también. Desde el 1° de enero de 2003 tenemos equipos de administración, cuyos miembros comparten la responsabilidad de la administración orientada hacia los resultados del personal y procedimientos de trabajo. De esta forma, esperamos poder hacer un mejor uso de las distintas habilidades de nuestro gerente. Donde sea posible, también esperamos poder aplicar el concepto de equipos autónomos y darle a nuestro personal más responsabilidad de cómo logran los objetivos establecidos por sus superiores. El DTCA está convencido que su personal puede lidiar con más responsabilidad y que su involucramiento y compromiso con la organización está aumentando. Pensamos que esto mejorará el funcionamiento de la organización como un todo.

En la gran oficina tributaria regional de Rijnmond con un total de 1850 empleados, podemos encontrar en la administración los “roles” de Presidente, Diseñador, Gerente técnico, Gerente RRHH, Gerente de producción y Evaluador.

Los miembros del equipo de administración participan en un “consejo común” de DTCA, en ‘grupos dirigidos’ y ‘procesos portafolio’ nacionales. Juntos tienen que cuidar de la implementación regional y nacional de decisiones.

Ejecutarán su trabajo capacitando a los gerentes de unidad, los dueños de procedimientos y los supervisores técnicos. Cada miembro es un agente de capacitación de varios gerentes de unidades y de supervisores técnicos.

Una oficina tiene (casi todos) los siguientes portafolios de procedimientos:

- Supervisión
- Detección
- Procesos masivos
- Tecnología de comunicación e información
- Comunicación
- Empresas muy grandes
- Aplicación de las leyes tributarias
- Atención al cliente
- Organización y personal
- Administración operativa
- Servicios técnicos y generales

Las otras oficinas tributarias regionales se parecen a la oficina de Rijnmond, pero también hay diferencias. La estructura de las oficinas regionales depende de la cantidad de trabajo de la región y del tipo de trabajo. Tenemos una concentración de las más grandes empresas en una pequeña cantidad de oficinas tributarias. Pero también hay diferencias entre las oficinas en un ambiente rural y un ambiente urbano. Las diferencias entre actividades grandes industriales o solo de proveedores de servicios pequeños en una región también son importantes. Además de que algunas oficinas de impuestos tienen grupos objetivos especiales (más adelante veremos más sobre estos grupos objetivo especiales) trabajando a lo largo del país. También es importante mencionar que la mayoría de las oficinas regionales aún están ubicadas en distintas oficinas en vez de en un edificio central.

La oficina tributaria regional de Rijnmond está dividida en unidades. Cada unidad tiene un equipo de administración de cuatro miembros y tiene entre 80 - 120 empleados, divididos en equipos. Cada unidad tiene asesores técnicos para asistir las actividades. Los asesores técnicos manejan ellos mismos los casos más difíciles, ellos asisten al personal menos experimentado y tiene un rol en exponer nuevas ideas.

2.2 Empresas muy grandes

Uno de los cambios desde el 1 de enero de 2003 es que hicimos la elección de concentrarnos en un grupo pequeño de empresas muy grandes en vez de en un grupo grande de empresas, medianas, grandes y muy grandes. En 1991 el criterio de empresas grandes fue fundado en una mezcla de importancia tributaria y los riesgos esperados sobre transacciones internacionales y empresas relacionadas. La idea detrás del criterio era, en un primer momento, alcanzar una carga de trabajo ecuánime por sobre las direcciones separadas de las grandes empresas, las empresas medianas y pequeñas y los contribuyentes privados. De ninguna forma podemos hablar sobre criterios claros y simples.

En la preparación de la reestructuración del 2003 cada oficina tributaria debía seleccionar las empresas más grandes y debía explicar la elección de esas empresas. Nuevamente no utilizamos criterios simples y claros. Además del monto total de impuestos recaudados también estimamos lo fiscal y otros riesgos de la empresa.

Empresas muy grandes generalmente comparten las siguientes características:

- un gran riesgo financiero
- un gran riesgo político
- atracción de publicidad
- una gran dimensión internacional

Utilizamos estos criterios para 'empresas muy grandes':

- enlistarse en la bolsa de valores de Ámsterdam;
- importancia fiscal > euro 22,5 millones;
- una empresa madre extranjera y una importancia fiscal > euro 11,3 millones;
- al menos 5 sucursales extranjeras y/o establecimientos permanentes y una importancia fiscal > euro 11,3 millones.

Después de elegir estos criterios, algunas organizaciones que atraen publicidad y con riesgos políticos aún están faltando. Además de esto, se sintió la necesidad de personal especializado del mismo tipo así como el personal que trata con las empresas muy grandes. Entonces agregamos las siguientes organizaciones a las empresas muy grandes:

- Ministerios con muchos funcionarios públicos
- grandes ciudades > 100.000 habitantes
- grandes hospitales
- universidades
- grandes proyectos de infraestructura (por ejemplo: autopistas).

Por último, pero no menos importante, también tenemos 'grupos objetivo' especiales trabajando a lo largo del país para:

- Bancos y Compañías de seguros
- Compañías de energía
- Compañías de petróleo y gas
- Organizaciones de fútbol
- Dictámenes tributarios previos y Acuerdos de Precios Anticipados.

El objetivo de utilizar grupos objetivo es crear unidades de políticas y aplicación a través del país. En estos grupos objetivo tratamos con las empresas pequeñas y grandes juntas. Asesores de impuestos están muy bien informados de todos los temas de este tipo de empresas. Hay un alto nivel de especialización y una concentración de 'know-how' en estas empresas. Para crear un campo de juego nivelado elegimos formar grupos objetivo. Los resultados son muy buenos y actualmente el DTCA forma una buena contraparte

para los asesores de impuestos especializados. Los grupos objetivo tienen contacto con las sucursales de las organizaciones de estas empresas y sus asesores de impuestos de forma regular para obtener una vista actualizada del desarrollo y riesgos. Este enfoque trabaja excepcionalmente con un grupo cerrado de empresas bien organizadas.

Agregamos algunas de estas organizaciones y grupos objetivo desde el comienzo de la oficina de dirección de Grandes Empresas en 1991. Como consecuencia de las buenas experiencias continuamos formando grupos objetivo.

Unos años después del comienzo agregamos algunos grandes proyectos infraestructurales, por ejemplo: autopistas, grandes edificios y demás. Con frecuencia hay un monto grande de dinero de la comunidad involucrado y se necesita de personal especializado para supervisar todos los aspectos de la construcción desde el comienzo hasta la última entrega. Una parte importante de esta intensiva supervisión son las evaluaciones en el lugar para controlar a los contratistas involucrados (por entregas de empresas desconocidas) y el personal de estos contratistas (¿están en la planilla?). En la mayoría de los casos estas evaluaciones se hacen en conjunto con organizaciones gubernamentales como el departamento de control del edificio y otros organismos de aplicación de las leyes tales como autoridades de la seguridad social y servicios de investigación en los Países Bajos y (algunas veces) desde el exterior.

Una cantidad de ex grandes empresas ahora son llamadas empresas medianas grandes. En la oficina tributaria regional de Rijnmond elegimos un criterio de acuerdo al Código Civil holandés. El Código Civil define las empresas medianas grandes aquellas que tienen una cifra de negocios de entre 7 y 28 millones de Euros y entre 50 y 250 empleados.

En Rijnmond utilizamos únicamente el criterio de la cifra de negocios:

- impuesto a las utilidades: un (leve) índice para la utilidad
- impuesto al valor agregado: el cálculo para la posición máxima
- auditorías: frecuentemente los más grandes flujos de fondos

Agregamos organizaciones sin fines de lucro, como pequeñas ciudades y hospitales, etc., basándonos en los montos de los salarios. Después de la formación del grupo de las empresas muy grandes y de las empresas medianas permanece el grupo de empresas pequeñas y de los contribuyentes privados.

Midiendo la cifra de negocio de las empresas nuevamente hemos descubierto la importancia de las empresas muy grandes.

	Número	Cifra de negocios
Empresas muy grandes	2%	70%
Empresas medianas grandes	3%	20%
Pequeñas empresas	95%	10%

2.3 Estructura y rol de las Unidades de Grandes Empresas

En los párrafos a continuación describiré en conjunto a las empresas muy grandes y a las empresas medianas grandes.

Para administrar el flujo de trabajo cada oficina tributaria está dividida en unidades y las unidades en equipos. Las unidades y equipos están orientados en subsidiarias de comercio, por ejemplo: industrias, transportes, servicios de negocios, comercio, etc. Las ventajas son claras:

- concentración de habilidades sobre las sucursales involucradas, llevando a una supervisión más efectiva;
- una sola entrada para todos los temas de impuestos por medio de gerentes de relaciones;
- mejor entendimiento estimula más alto cumplimiento;
- alta calidad de auditorías.

Cada equipo es responsable de un promedio de 40 - 60 entidades. Utilizamos la expresión 'entidades' para empresas que son financieramente, administrativamente, y/o socialmente relacionadas la una con la otra. En el ámbito de equipo hay un acercamiento integrado para:

- procesos: gravando, recaudando y auditando
- impuestos: impuesto a las utilidades, impuesto sobre las sociedades, impuesto al valor agregado e impuesto de planillas.

'Pequeños' impuestos, como el impuesto al dividendo e impuesto al capital son tratados por miembros especializados del personal en la oficina de impuestos.

Los gerentes de relación en los equipos cada uno trata con 15 - 30 entidades. Son responsables de:

- un correcto y actualizado cuadro de la entidad;
- un plan de relacionamiento actualizado a corto plazo (año corriente / próximo año) y a largo plazo;
- sugerencias para el plan del equipo, planes de relacionamiento del año corriente con la profundidad del tratamiento deseado;
- proponer auditorías cuando fuere necesario.

El plan del equipo contiene objetivos anuales, discutidos con los gerentes de relacionamiento. Cuando la capacidad disponible es insuficiente, el gerente de equipo tiene un rol importante para seleccionar los objetivos de acuerdo a la importancia de los riesgos, para comparar los riesgos con los riesgos en otros equipos y ajustar el plan de acuerdo a las prioridades.

Para realizar su trabajo el gerente de relacionamiento utiliza la información de las declaraciones y auditorías de impuestos. El también visita con

frecuencia la compañía para discutir los cambios en la organización y los asuntos tributarios relevantes. Recientemente utiliza Internet (con información muy interesante de la empresa - un buen comienzo para una visita) y lee diarios de negocios y periódicos para obtener información reciente sobre sucursales de comercio y la compañía. Deseamos que también tenga una visión clara del sistema de contabilidad y la totalidad de la administración de la empresa. Esta información da ingreso para el acercamiento de una auditoría y la posibilidad de utilizar técnicas de auditoría EDP.

Esto por supuesto es la figura ideal de un gerente de relacionamiento. Pero si un gerente de relacionamiento intenta actuar de acuerdo a este ideal él (o ella) debería ser muy enfático(a) respecto al trabajo eficiente y de bajo costo.

Toda la información sobre las entidades se asienta en nuestra Base de Información de tratamiento al Cliente (IKB). Piense en las direcciones, funcionarios relevantes de la empresa, acuerdos, arreglos especiales, todo tipo de noticias, nombre y dirección del asesor de impuestos, etc. IKB da información sobre todos los impuestos involucrados, incluyendo demoras en pago de impuestos, de forma que uno puede tener un rápido entendimiento en la exposición del impuesto de la entidad como un todo (por seis años) y también, en el mismo sistema, de las empresas relacionadas en el interior. El sistema también contiene un modelo de estimación de riesgo simple basado en ciertas cifras de la empresa derivadas de las declaraciones de impuestos, información sobre la complejidad de la empresa (por ejemplo: información sobre empresas relacionadas en el interior y en el exterior) e información del comportamiento de las empresas en el pasado. Damos puntos para los ítems y el monto total da un índice de riesgo fiscal. Lo llamamos un modelo simple porque no es flexible y no es muy actual. Depende mucho en el ingreso de los últimos años y no ayuda a elegir cuál riesgo es el más importante en el año actual, en una situación con demasiados riesgos para afrontar y muy poca capacidad de personal.

Ahora estamos desarrollando un nuevo sistema de información del cliente: sistema de aplicación transparente de acercamiento al cliente (ATK). Se lo llama "transparente" porque uno puede encontrar y clasificar todos los riesgos *detectados* de los clientes. El sistema nos asistirá a realizar elecciones.

En el pasado se perdió mucho tiempo haciendo todo tipo de descripciones de las empresas, pero los riesgos quedaron en un segundo plano. Si el único riesgo que uno puede detectar es un riesgo donde hay un cambio en la facturación (muy baja), el sistema falla. Nadie resultará impactado por esta detección...

El sistema ATK fue desarrollado por empleados de esta área. Es rápido de construir y fácil de manejar. Todos los riesgos de un equipo y unidad son ahora visibles y uno puede hacer una mejor elección de cuál riesgo es el más importante. También es posible juntar información, de forma que uno puede comparar los riesgos de toda la oficina tributaria. Con este sistema es posible colocar el funcionario correcto en el puesto correcto.

2.4 Aspectos del gerenciamiento de los recursos humanos

El personal de las unidades de empresas muy grandes consiste de:

50% personal académico

- especialistas legales
- auditores graduados en finanzas-, EDP-, estadística
- gerentes de relaciones

30% personal con educación mediana

- las mismas actividades, pero con menos exposición a los impuestos

20% personal con educación baja

Cada miembro del personal tiene una computadora personal con acceso a las aplicaciones nacionales.

Necesidad creciente de personal profesionalizado

El aumento progresivo y rápido en la magnitud y complejidad de las relaciones económicas (particularmente en el ámbito internacional), los cambios en la tecnología y la creciente sofisticación, y la mención explícita de servicios a los ciudadanos en la descripción de la misión de las Administraciones Tributarias, son algunos de los factores que hacen necesario buscar agentes altamente profesionales para estas Administraciones.

Entre los mecanismos a desarrollar en respuesta a estos requisitos está una política de recursos humanos que configure un camino de carrera adecuado, una remuneración a la altura del conocimiento y responsabilidades necesarias para las diferentes posiciones y funciones, programas de capacitación, y la promoción y monitoreo de la integridad de los funcionarios.

En varios casos, la implementación de estos mecanismos está relacionada con la necesidad de mayor autonomía por parte de las Administraciones Tributarias, para poder establecer una política de recursos humanos que pueda asegurar que el desempeño de sus agentes sea compatible con los requisitos de eficiencia y efectividad.

Movilidad

Cambiando regularmente de puesto, la concentración de experiencia, la división y un fuerte enfoque hacia adentro dentro de las diferentes partes de la organización puede ser prevenida.

El principio utilizado es que el personal del DTCA cambia a un puesto diferente una vez cada cinco años en promedio. La movilidad ocurre lo máximo

posible de forma voluntaria, pero la movilidad obligatoria también es una opción.

Desarrollo Técnico

Dada la creciente complejidad de los problemas fiscales y aduaneros, la calidad específica de la aplicación de la ley debe ser una punta de lanza para el desarrollo del servicio. Una red de especialistas con conocimiento especializado tendrá que soportar la práctica de la ejecución. Los objetivos del desarrollo técnico son verificar continuamente si hay o no suficiente especialización disponible, y su desarrollo cuando necesario. Adicionalmente, el DTCA le ofrece a su personal la oportunidad para desarrollar una carrera en asuntos fiscales o tecnología de aduanas.

Evaluación

En el DTCA, evaluaciones del personal individuales ocurren anualmente. El DTCA ha desarrollado un instrumento de evaluación para este propósito. Este es el método de gerenciamiento orientado en el resultado, bajo el cual el criterio de contribución puede ser marcado como capacidad a nivel individual. Para poder utilizar las capacidades del personal de una forma óptima en una organización, ambas la forma actual de realizar un trabajo y las capacidades convenientes para el futuro son consideradas en la evaluación. Las evaluaciones son dirigidas más y más hacia el crecimiento y el desarrollo. Continuamente, el énfasis estará en la disponibilidad constante de todas las capacidades necesarias en un equipo, considerando el hecho de que el conocimiento y las habilidades quedan desactualizados.

El punto de partida del DTCA es la propia responsabilidad del empleado por su carrera, combinado con las responsabilidades del gerente de línea como agente de capacitación.

El método de gerenciamiento orientado por el resultado ofrece suficientes pistas para ambos tipos de responsabilidad.

Evaluación del trabajo

Como se mencionó anteriormente, todos nuestros empleados reciben información sobre su desempeño anualmente, por medio de una evaluación del personal / evaluación del trabajo. El método que utilizamos se llama Gerenciamiento de Desempeño.

Para esta evaluación, el empleado y su gerente discuten, anticipadamente, las contribuciones que este empleado entregará personalmente a la organización. También, su desarrollo y las facilidades ofrecidas serán parte de esta discusión.

La evaluación del trabajo que anualmente sigue tiene diferentes objetivos:

- Juicio del funcionamiento / desempeño.
- Próximo paso en la jerarquía u otros incentivos.
- Plan de desarrollo personal para el futuro.
- Futuras contribuciones.

Los puntos claves para nuestra organización son: buen desempeño continuo y habilidad de empleo (mantenerse apto para el trabajo). La empleabilidad puede ser alcanzada dándole a sus empleados otras tareas y transfiriéndolos. El entrenamiento necesario para tratar con la demanda futura en su posición es dado en las horas de trabajo y gratuitamente. El tema más importante de la política de personal del DTCA es construir su propia carrera. Naturalmente, nuestros gerentes necesitan capacitar y asesorar. De cualquier manera, el empleado mismo es responsable por su propia carrera. De esta forma, la mayor parte de la motivación de nuestros empleados es alcanzada aquí.

Con el programa de desarrollo del gerenciamiento y el programa de desarrollo técnico, los llamados “altos potenciales”, son localizados, evaluados y capacitados desde el comienzo de su carrera.

Para estos grupos, existen instrumentos utilizados como centros de desarrollo, centros de evaluación, actividades de proyecto y rotación de puestos.

Estrategias

2.5 Control y evaluación del riesgo de las Grandes Empresas

Introducción

Cada país ha desarrollado su proceso de control fiscal propio y único, influido por su cultura, el carácter de los tiempos, el sistema tributario y la tradición. Este proceso de control fiscal cambia constantemente ya que sus componentes están cambiando y, consecuentemente, el poder de una administración tributaria es adaptado una y otra vez a las nuevas percepciones y desarrollos de la sociedad.

Ejemplos son el progreso de la tecnología de la información y comunicaciones, nuevas formas de fraude que sobrepasan las fronteras nacionales y la legislación internacional.

La evaluación del riesgo es una parte integral de la Administración Tributaria.

Los recursos no son ilimitados y el riesgo de la evasión de impuestos siempre está presente. De la misma manera, existe una necesidad de evaluación del riesgo para distribuir los recursos disponibles racionalmente. La

evaluación del riesgo le permite a los gerentes y el equipo alcanzar resultados óptimos. Se consigue construyendo una manera sistemática para tomar decisiones y permitiendo un análisis más amplio de los temas.

Un sistema de evaluación del riesgo debe ser aplicado ampliamente y exactamente al contexto organizacional de una Administración Tributaria. Si se realiza correctamente, permite la implementación de una legislación fiscal de una manera comprobadamente efectiva y transparente. La metodología sugerida en el ciclo de evaluación del riesgo está lista para ser adaptada a aplicaciones estratégicas, operacionales y tácticas.

En la práctica, es conveniente que el ciclo sea desarrollado inicialmente en el ámbito estratégico de la Administración Tributaria. De aquí, resulta más fácil para que los gerentes de operaciones y tácticas desarrollen sus versiones.

El ciclo, por supuesto, difiere en términos de profundidad, énfasis y detalles de Administración Tributaria a Administración Tributaria, reflejando el carácter oculto del contexto concreto en el cual opera la Administración Tributaria en cuestión.

El ciclo contiene las siguientes etapas principales:

- Etapa 1 – Identificación del riesgo
- Etapa 2 – Evaluación del riesgo
- Etapa 3 – Decisión de gerenciamiento del riesgo
- Etapa 4 – Evaluación y auditoría
- Etapa 5 – Medición del desempeño
- Etapa 6 – Revisión

Un sistema de evaluación del riesgo es necesario en una Administración Tributaria contemporánea, para tomar decisiones racionalmente. El sistema debe ser planificado para ajustarse al ambiente de la Administración Tributaria en cuestión. El modelo o ciclo mencionado arriba puede servir como una plataforma probada para la configuración de un sistema de evaluación del riesgo. La evaluación del riesgo puede ser un modelo para un tipo de organización basada en determinados grupos de riesgo de contribuyentes que necesitan atención especial.

Un ejemplo simple de una visión de evaluación del riesgo es un modelo que divide a los contribuyentes de acuerdo con su importancia financiera y fiscal y su comportamiento fiscal en el pasado. Por ejemplo, una multinacional con una ganancia de US\$200 millones por año, pero con un cumplimiento excepcional significa un riesgo menor que el dueño de un restaurante con un ingreso de US\$2 millones por año y una cantidad mínima declarada como ganancia, que tiene la reputación de necesitar una gran corrección en cada auditoría.

Cada administración tributaria tiene su propia estrategia y política de auditoría. Entre los conceptos claves están las decisiones de análisis, evaluación y gerenciamiento de riesgo. El gerenciamiento de riesgo significa, entre otras cosas, que las empresas deben estar clasificadas en grupos, cada

uno con sus propios riesgos específicos. Posteriormente, cada grupo de riesgo recibe la cantidad de atención necesaria, ni más ni menos. La importancia fiscal y el riesgo financiero son los indicadores claves para determinar la cantidad de atención otorgada.

Manteniendo el nivel de cumplimiento por contribuyente implica auditorías tributarias regulares y la determinación de la densidad óptima de auditoría, y también identificando y aplicando la mezcla de auditoría adecuada para varios grupos. El resultado puede diferir de país a país debido a la cultura local, circunstancias y factores económicos. Debe ser resaltado que las fuerzas internacionales también son muy importantes. Aunque muchas administraciones tributarias se han prevenido contra la evasión fiscal como su objetivo principal, el objetivo de represión que la auditoría tributaria sin duda tiene, no se ha descuidado de ninguna manera.

2.5.1 La experiencia de los Países Bajos

Como se ha dicho anteriormente, el DTCA trabaja con una aproximación orientada al riesgo. El Reino de los Países Bajos es un país pequeño y la unidad política e implementación son muy importantes. Estimulamos discusiones frecuentes sobre el tratamiento a través del intercambio de las mejores prácticas.

Además, tenemos varios grupos de expertos para asistir al personal en una variedad de temas fiscales.

Los empleados deben informar y consultar a los grupos de expertos antes de tomar una decisión en un caso difícil.

Análisis del riesgo fiscal

Los gerentes de relación tienen un cuadro actualizado de las entidades (IKB y ATK) y están conscientes de la complejidad de la iniciativa. Tienen información sobre la precisión de las estimaciones para el ingreso e impuestos corporativos y la regularidad en las declaraciones de todos los tipos.

También, es importante la calidad del sistema de contabilidad de la empresa.

La complejidad fiscal es analizada para detectar paraísos fiscales en la estructura de la empresa. Es necesario preguntar no solamente por las sucursales regulares, sino también por el panorama entero. Utilizamos la definición de orientaciones de OCDE para “relación” entre empresas. El financiamiento de la empresa es analizado para detectar financiación híbrida; preguntamos por los derechos de propiedad, marcas, el know-how (derechos incorporeales) y así por delante. Siempre preguntamos por qué las regalías son pagos a otras empresas. Siempre preguntamos por qué hay cantidades pagadas a otras empresas fuera del país, especialmente cuando los pagos se refieren a “tarifas de servicios” o “bienes”. Somos conscientes de que los servicios de otro

país probablemente también pueden ser importantes para el IVA. Para tratar con este tipo de problemas ustedes deben conocer a una empresa muy bien.

Tratamos de calcular la tasa de impuestos efectiva y analizamos el desvío de la tasa de impuestos nominal. Analizamos el tema de los precios de transferencia y todo tipo de transferencias dentro de la misma empresa.

Los análisis y las auditorías son juegos inteligentes con reglas que cambian. Los asesores tributarios observan sus métodos y tratarán de evitar una fiscalización de cerca. Uno debe reflexionar regularmente y validar nuevamente presunciones y métodos. Es muy importante no olvidar lo que uno está haciendo al utilizar sistemas de evaluación del riesgo y de selección. En algunos casos usted guarda la información de los contribuyentes como garantía antes de verificar la información detenidamente. Y uno debe estar consciente de que existe el riesgo de ignorar contribuyentes con razón para mantenerse “silencioso” o completar declaraciones con números seguros. Los análisis y selecciones ayudan, pero uno debe siempre verificar sus presunciones y métodos.

Pensamos que cualquiera puede traer motivos para auditar a una empresa desde preguntas provenientes de declaraciones y leyes de impuestos. ¿Pero puede usted estar seguro de que esta visión cubre todos los riesgos? ¡No olvide que también nos interesan los números no registrados en los sistemas de contabilidad y declaraciones! Por eso, el análisis de riesgo es solamente una de las respuestas, ayuda a poner prioridades. Pero usted también debería adoptar una visión que trate con las empresas “silenciosas”.

Aprobación y procedimiento de decisiones de grandes empresas

Es recomendable tomar decisiones comparando todos los riesgos en el departamento de impuestos, o si esto no es posible, los riesgos en un equipo o unidad. Una visión transparente de todos los riesgos en el departamento de impuestos permite colocar al hombre correcto en el puesto correcto. Colocando al trabajo como prioridad es posible basándose en todas las señales del análisis del riesgo.

Para aprobación, usted debe resumir los riesgos y la capacidad disponible y competencias del equipo. Es importante que los supervisores técnicos tengan información sobre los planes. Ellos eligen los riesgos a los que se le debe dar atención especial en el próximo año. Tome una decisión para el próximo año, ajuste su planificación para la planificación de medio plazo.

2.5.2 Sistema de auditoría de grandes empresas

Introducción

En su trabajo, el DTCA trata de asegurar el cumplimiento, lo que significa

que trata de mantener y reforzar la voluntad de los contribuyentes de cumplir con sus obligaciones legales. Hay varias maneras de asegurar el cumplimiento: siendo servicial y respetuoso, tomando acciones correctivas y, cuando es necesario, implementando el procedimiento criminal para obligar a los contribuyentes a obedecer la ley.

Desde el punto de vista de la Administración, control significa corregir o combatir las fallas de cumplimiento con las obligaciones fiscales. En el desempeño de sus deberes de fiscalización tiene relaciones con una amplia variedad de otras partes – no solamente contribuyentes, agentes de retención y sus consejeros, sino también, otros oficiales de la ley como autoridades de seguro social y servicios de investigación en los Países Bajos y en el extranjero.

La Administración opera en el corazón de la sociedad, por lo tanto, ambos grupos políticos y sociales quieren estar involucrados en la forma en que se desempeña la fiscalización.

El objetivo es que la fiscalización esté lo más enfocada posible. Un medio importante para lograr esto es el gerenciamiento de riesgo. En 2002, grupos de expertos fueron formados para identificar cuáles riesgos de falta de cumplimiento existían en los diferentes sectores, y para encontrar formas de anticiparlos y tratarlos. Basándose en la información provista por estos grupos de expertos, el Consejo de los Grupos de la Administración designará, cada año, un número de sectores de riesgo para atención especial. Para ayudar en la implementación de la política, programas de manejo del riesgo serán desarrollados. Estos son planos por etapas para tratar un riesgo particular, y también sirven como lista de verificación. Los programas de manejo del riesgo asistirán al equipo encargado de examinar las declaraciones y contribuirá para nuestra unidad de política y aplicación. Se dio una buena cantidad de atención en 2002 a la mejora de las reglas de selección que determinan cuál parte de la declaración recibe atención adicional. La actualización de las reglas de selección es un proceso continuo, con riesgos que no existen más habiendo sido excluidos de las orientaciones y desarrollo actual, creando una necesidad para los nuevos.

La selección de los riesgos permite utilizar los recursos eficientemente. Por ejemplo, hay una tendencia menor a realizar largas verificaciones a las industrias genuinas. En las sucursales de las industrias, donde el riesgo es considerado mayor, la ventaja de esta visión enfocada, es que el sector, como un todo, tiene mayores posibilidades de operar confiablemente, con una reducción consecuente en la falta de cumplimiento y competencia injusta en el sector.

2.5.3 La visión de auditoría de los Países Bajos

El proceso de selección para grandes empresas

Es conveniente auditar un ítem de una empresa grande cada año. No nos

preocupamos en auditar una empresa entera una vez cada año. Es prácticamente imposible y no es necesario. Seleccionando ítems y estimando la importancia fiscal de los problemas es posible darles prioridad a los problemas esperados. Claro que también es importante cuáles impuestos están involucrados.

Las realmente grandes empresas son otra historia. Uno debe tratar con varias cuestiones y opciones. Es muy importante tener una idea buena y actualizada de la realmente gran empresa. Con esta idea usted puede organizar el tratamiento de la empresa en el corto y largo plazo. En varios casos hay muchas señales para verificar.

Para mantener la idea actualizada el gerente de relaciones visita la empresa regularmente para discutir los cambios. Él también utiliza el Internet (con información muy interesante, muchas veces) y papeles y periódicos corporativos para conseguir información reciente sobre la empresa y su estructura. También, es conveniente conseguir una visión clara del sistema de contabilidad y la administración entera de la empresa.

Pensamos que la única respuesta es una visión personalizada. Usted necesita un plan de tratamiento individual. Por favor, no piense que esto sólo funcionará en los Países Bajos. Todos estamos luchando con los mismos tipos de problemas.

Preparando la auditoría

El auditor planea la auditoría por acuerdo mutuo con el gerente de relaciones y el gerente técnico. El auditor consigue una misión detallada y los desvíos que deben ser discutidos. Entender el negocio de la empresa es muy importante. El auditor utiliza el análisis de la estructura de la empresa. A veces, es necesario visitar la empresa para una auditoría preliminar. Estos días el auditor trabaja solo o con un colega (especializado), en algunos años nos gustaría trabajar con equipos de auditoría.

Las auditorías sin un resultado material esperado deben terminar, por promedio, en cuatro días.

En la mayoría de los casos esperamos un resultado, pero no siempre acertamos. Cuando queda claro que en los objetivos principales de la auditoría no aparecen desvíos, la orden es cerrar la auditoría lo más rápido posible. Pero algunas veces, cuando se trabaja en un problema difícil, le lleva tiempo a un auditor darse cuenta que al final no consigue encontrar la evidencia necesaria para la corrección esperada. Por ejemplo, tuvimos un caso con pagos a una empresa en un paraíso fiscal y esperábamos probar que el dueño de esta empresa era la misma persona que el dueño de la empresa de los Países Bajos. Después de un período de tiempo bastante largo, decidimos que la evidencia encontrada no era suficientemente fuerte, y decidimos cerrar la auditoría sin un resultado. No es suficiente estar (muy) cerca, usted necesita pruebas.

Realizando la auditoría: IVA e impuestos sobre los ingresos

Para el impuesto sobre el valor agregado y los impuestos sobre los ingresos, las técnicas de muestreo son muy útiles para seleccionar la parte de la empresa y los ítems (los “Euros”) para auditoría. Después de realizar la auditoría, las pruebas encontradas son evaluadas y los ajustes necesarios son realizados. Al año siguiente, se audita otra parte de la empresa, otro impuesto, u otro ítem.

Las empresas no están muy contentas con las auditorías. Las Administraciones Tributarias tienen que investigar lo más rápido y efectivamente posible. Pensamos que la auditoría-EDP es una de las respuestas más promisorias.

Empresas muy grandes tienen muchas sucursales. Es posible utilizar técnicas de muestreo para tomar la decisión sobre cuáles sucursales seleccionar para la auditoría. Y por supuesto, usted puede utilizar técnicas de muestreo para la auditoría misma.

Hemos tenido una buena experiencia no auditando la empresa entera de una sola vez. Las empresas grandes, generalmente, están bien organizadas, y si el tipo de sistema de gerenciamiento y de contabilidad es el mismo, usted puede usar la experiencia de una auditoría de una parte de la empresa para el tratamiento de toda la empresa. Claro que usted siempre investigará señales con un alto riesgo.

Realizando la auditoría: Visión de los impuestos a las utilidades

En los Países Bajos elegimos auditar sobre la base de la evaluación del riesgo. Utilizamos la información de gerentes de relaciones y de sistemas de información de clientes. Pensamos que los temas de los precios de transferencia son importantes. Las empresas muy grandes, muchas veces tienen muchas actividades multinacionales con partes relacionadas. La remuneración por estas actividades debería estar al alcance de la mano. Los Países Bajos siguen las Orientaciones de los Precios de Transferencia de OCDE para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias.

Para realizar una auditoría, uno primero necesita analizar el carácter de la empresa y sus funciones (análisis funcional). El auditor tendrá que analizar los factores críticos de las ganancias de las empresas y también investigar los riesgos de la empresa. Él también debe buscar empresas comparables.

Este estudio no es el lugar para discutir este tema en detalle. Unas observaciones para concluir:

- Estamos muy conscientes sobre la importancia de este tema;
- Capacitamos a nuestro personal en este tema;
- Tenemos grupos de expertos técnicos para asistir a los inspectores y auditores.

Intercambio de información

La creciente importancia de las transacciones internacionales causó una cantidad intensificada y cooperación cualitativa con otras administraciones. Ahora tenemos un intercambio de informaciones más frecuente, por pedido o espontáneamente.

Las primeras auditorías multilaterales fueron todas concernientes a temas del IVA. Pero en breve la discusión sobre los precios de transferencia de bienes surgió debido a los paraísos fiscales en la estructura de la empresa.

3. RESUMEN

El aumento de la internacionalización de la empresa ha tenido un impacto creciente en la tributación. No solamente con relación a los negocios internacionales de empresas multinacionales, pero también la proximidad del cruce de fronteras de nuevas economías obligó a los gobiernos a concentrarse en la tributación internacional y a reevaluar su visión organizacional de la tributación internacional.

La respuesta de las organizaciones tributarias a esta internacionalización ha sido variada: intercambio de información, auditorías multilaterales y APAs, pero también, cambios en la organización. Países diferentes han formado Unidades de Grandes Contribuyentes, permitiendo tratar temas de tributación internacional de manera eficiente y asegurar mayor estabilidad en los flujos de ingresos públicos.

Los beneficios de trabajar con una visión integrada de cliente en Unidades de Grandes Contribuyentes son diversos. Se pueden conseguir mayores beneficios en el flujo de ingresos públicos. El Servicio al contribuyente puede ser mejorado.

Un campo de juego nivelado es creado centralizando la experiencia en las unidades. Gracias a un mejor conocimiento del comportamiento de los contribuyentes y a un número menor de procedimientos, se alcanza un nivel más alto de eficiencia con grandes contribuyentes que representan importantes apuestas en el presupuesto y riesgos específicos.

Este estudio describe la experiencia organizacional de los Países Bajos con las unidades de tributación internacional. Primero, con hechos y números, una introducción de la organización de la Administración Tributaria y de Aduanas de los Países Bajos (DTCA) después de realizadas las reestructuraciones de 1991 y 2003. El DTCA tiene una estructura de gerenciamiento plana. La

organización ha dividido a los contribuyentes en diferentes “grupos objetivo”, entre los cuales están los contribuyentes grandes.

No solamente grandes empresas multinacionales, sino también bancos y compañías de seguros, empresas que cotizan en la Bolsa de Valores de Ámsterdam, compañías de gas y petróleo, organizaciones gubernamentales, grandes ciudades, grandes hospitales, universidades, organizaciones de fútbol y grandes proyectos de infraestructura son tratados por las Unidades de Grandes Contribuyentes. Una de las unidades también contiene un equipo de dictámenes tributarios previos y de acuerdos de precios anticipados.

Para gerenciar el flujo de trabajo, cada departamento tributario está dividido en filiales de equipos orientados por el negocio. Esto permite una mayor concentración de la experiencia sobre las empresas. En los equipos, los gerentes de relaciones son designados a los contribuyentes, para funcionar como un “portón único” para todos los asuntos tributarios. El bien informado gerente de relaciones mantiene una idea actualizada del contribuyente, complementada por los sistemas de informática.

El aumento progresivo y rápido en la magnitud y complejidad de las relaciones económicas (particularmente en el ámbito internacional), los cambios en la tecnología y la creciente sofisticación, y la mención explícita de servicios a los ciudadanos en la descripción de la misión de las Administraciones Tributarias son algunos de los factores que hacen necesario buscar agentes altamente profesionales para estas Administraciones.

Entre los mecanismos a desarrollar en respuesta a estos requisitos está una política de recursos humanos que configure un camino de carrera adecuado, una remuneración a la altura del conocimiento y responsabilidades necesarias para las diferentes posiciones y funciones, programas de capacitación, y la promoción y monitoreo de la integridad de los funcionarios.

Todos los países han desarrollado su propio proceso de examen tributario único que fue influido por su cultura, el carácter de los tiempos, el sistema tributario y la tradición. Este proceso de examen tributario, por otro lado, cambia continuamente porque sus componentes están cambiando. De esta forma, el poder de la administración tributaria se adapta a las percepciones y desarrollos de la sociedad.

Ejemplos de esto son el progreso de la tecnología de la información y comunicaciones, nuevas formas de fraude que atraviesan las fronteras nacionales y la legislación internacional. La evaluación del riesgo es una parte integral de la Administración Tributaria. Los recursos no son ilimitados y el riesgo de la evasión de impuestos siempre está presente. De la misma manera, existe una necesidad de evaluación del riesgo para distribuir los recursos disponibles racionalmente. La evaluación del riesgo le permite a los gerentes y el equipo alcanzar resultados óptimos. Se consigue construyendo una manera sistemática para tomar decisiones y permitiendo un análisis más amplio de los temas.

Un sistema de evaluación del riesgo debe ser aplicado ampliamente y exactamente al contexto organizacional de una Administración Tributaria. Si se realiza correctamente, permite la implementación de una legislación fiscal de una manera comprobadamente efectiva y transparente. La metodología sugerida en el ciclo de evaluación del riesgo está lista para ser adaptada a aplicaciones estratégicas, operacionales y tácticas.

Sr. Jens Karreman
Asesor Fiscal, Oficina de Grandes Empresas
Ministerio de Finanzas
Países Bajos
Correo electrónico: hardytravel@hetnet.nl

Caso práctico:

Tema 2.2 **EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA**

Maité Gabet

Directora Adjunta

División de Control Fiscal Internacional - DVNI

Dirección General de Impuestos

(Francia)

SUMARIO: Resumen.- I. El Control de los Precios de Transferencia.- 1) Una prioridad de la acción de la Dirección General de Impuestos.- 2) Los ejes del control.- 3) La metodología del control de los precios de transferencia.

RESUMEN

El control de los precios de transferencia es una prioridad de las Administraciones Tributarias en un contexto de globalización e internacionalización de los intercambios comerciales. En línea con el Informe de la OCDE de 1995, la Administración francesa colocó de forma prioritaria el control de los precios de transferencia en el marco del Plan de Lucha contra el Fraude. Se asignaron nuevos recursos en cuanto a infraestructura, se especializaron fiscalizadores en esta materia y se adoptaron nuevas normas que permiten que dicha infraestructura pueda cumplir con mayor eficacia la nueva acción.

El control de precios de transferencia muestra varias especificaciones:

- La metodología que debe desarrollarse se basa en el análisis económico y funcional de la empresa fiscalizada. Bajo este concepto, el enfoque documental es fundamental y la necesidad de una colaboración entre empresas es esencial.
- Se hace necesario el uso de fuentes de información ajenas a la empresa, particularmente con las Administraciones Tributarias Extranjeras.
- Se trata de evaluar la política de tarifas de la empresa y para ello, la Administración francesa ha incrementado el uso de la auditoría informática.

Un primer balance indica que los resultados alcanzados son significativos tanto en lo que se refiere a número de controles como al monto de las rectificaciones. Sin embargo, a las empresas les costó colaborar y la aplicación correcta de los métodos de la OCDE se basa a menudo en un conocimiento parcelario del fiscalizador. El principio de libre competencia y, en consecuencia, el comparable independiente, constituye en la actualidad una fuente de dificultades, principalmente por la falta de informaciones precisas recopiladas y el carácter cada vez más técnico del tema. La primera consecuencia es el uso más frecuente de métodos de reparto de ganancias.

La segunda lleva a buscar, paralelamente al control, un procedimiento preventivo con la implementación desde el año 2000 de un programa de convenio previo.

I. EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

1) Una prioridad de la acción de la Dirección General de Impuestos

El comercio internacional ha ido experimentando profundas mutaciones durante los 30 últimos años que se han caracterizado por el incremento de la influencia de las empresas multinacionales cuyos intereses no coinciden a veces con los de los países donde están establecidas las unidades explotadas por dichas empresas. Concretamente, los grupos internacionales tienen una estrategia económica global que no está siempre compatible con el enfoque fiscal territorial de los Estados. Es por haber tomado conciencia de esta divergencia de intereses que los países miembros de la OCDE consideraron unánimemente que la práctica de los grupos no debe perjudicar la soberanía fiscal de los países donde se implementan.

Esta postura aparece en los dos informes principales que redactó el Comité de Asuntos Tributarios de la OCDE en 1979 y 1995 y que contemplan la facultad, por parte de los Estados, de rectificar los precios de transacciones realizadas entre empresas vinculadas cuando resulta que los precios no corresponden a los que se hubiese observado en transacciones entre empresas independientes (principio de precio de competencia total).

El principio de precio de libre competencia se retoma con las mismas sanciones en todos los convenios tributarios que suscribió Francia en los artículos concernientes a las ganancias de empresas socias (Artículo 9 del Modelo de Convenio de la OCDE).

En el derecho interno, el Artículo 57 del Código General de Impuestos le permite a la Administración rectificar los ingresos de una compañía residente, que se encuentre bajo la dependencia o posea el control de empresas establecidas fuera de Francia, añadiendo el monto de las ganancias transferidas en el extranjero. Estas disposiciones son idénticas a las del Artículo 9 del Modelo OCDE «Empresas Socias» y son objeto de la misma interpretación.

En el nuevo contexto de globalización de intercambios y concentración de empresas, los Servicios de Fiscalización de Francia se vieron obligados a enfocar sus acciones en los aspectos internacionales de la tributación con la intensificación de intercambios con los socios extranjeros y la especialización de los fiscalizadores en este tema. Por otra parte, dentro del marco del Plan de Lucha contra el Fraude Internacional, se solicitó muy en especial a los Servicios que pongan un cuidado especial en las transacciones realizadas con compañías ubicadas en áreas de baja presión fiscal.

La Dirección General se reorganizó para lograr mayor eficacia en el control de flujos internacionales. Así es como se tomó la decisión de crear en 1997, a nivel central, una oficina encargada del control fiscal internacional y especializar a varios

fiscalizadores en el análisis y control de precios de transferencia de los grupos internacionales.

Se adoptó paralelamente una serie de normas legales (Artículos L 13 B y L188 A del Libro de Procedimientos Fiscales.) para reforzar los poderes de los Servicios de Fiscalización.

La adaptación de los recursos a los nuevos retos se tradujo por una recaudación importante (multiplicada por 5 desde 1996) que se ha estabilizado desde hace dos años en un nivel de aproximadamente 500 millones de euros de aranceles recaudados.

2) Los Ejes del Control

La programación de las empresas por verificar en materia de precios de transferencia se realiza en el marco de una estrategia de estudio coordinado de los grupos internacionales, por sector de actividades, con el fin de facilitar el desarrollo de sinergias entre verificadores y la indispensable adquisición de términos de comparación pertinentes y operacionales.

De modo general, el análisis de los precios de transferencia es sistemático para todas las compañías que efectúan transacciones con empresas socias radicadas en el extranjero. Sin embargo, se le da la prioridad, sin distinción de nacionalidad, a la programación y el control de las empresas que corresponden a los siguientes criterios:

- 1) Empresas pertenecientes a grupos beneficiarios con nivel consolidado mundial y que producen resultados deficitarios durante largos periodos en Francia.

Los controles efectuados indican que ciertos grupos son propensos a localizar pérdidas recurrentes en Francia por periodos que van mucho más allá de la fase de inicio de una actividad (caso del sector informático que muestra una situación en constante déficit en el plano fiscal en Francia mientras que las empresas liderizan el sector y tienen ganancias a nivel de la casa matriz ...).

- 2) Empresas establecidas en áreas de baja presión fiscal.

La experiencia francesa en el control de compañías multinacionales muestra, por parte de los grupos, un deseo de optimización para beneficiarse con regímenes tributarios favorables con el fin de atesorar ingresos en países con tributación nula o reducida a franquicia fiscal y, de este modo, deslocalizar sus estructuras y maximizar sus ganancias en estas zonas de gran atractivo fiscal.

- 3) Empresas operando en sectores muy provechosos en las cuales se verifica de parte de nuestro Servicio el reparto equitativo de la ganancia (farmacia, química).
- 4) Empresas que cambiaron su estatuto jurídico sin modificación real de la actividad (pasar de comprador / vendedor a comisionista).

La deslocalización de las funciones comerciales se desarrolla dentro de los grupos, en especial los que operan en el sector informático, y genera una

reducción clara de las ganancias de las empresas sujetas a imposición en Francia, a la vez que se mantienen in situ estructuras esenciales para el éxito de los productos en el mercado francés.

5) Empresas en situación evidente de subcapitalización.

Una de las constantes propias de las operaciones de toma de control de empresas es la creación de sociedades holding encargadas de portar los títulos de la compañía objeto de la operación. En lo general, estos holdings disponen de poco capital, lo que les obliga a que se financien con préstamos otorgados por otras estructuras del grupo establecidas en el extranjero para financiar la adquisición. Estas compañías sacan provecho de la legislación francesa muy favorable en lo que se refiere a la deductibilidad de las cargas financieras y la posibilidad de crear grupos fiscales que permitan compensar los déficits de la sociedad holding y las ganancias de la compañía adquirida.

3) La metodología del control de los precios de transferencia

El proceso de control de precios de transferencia requiere primero un conocimiento económico del funcionamiento del grupo que permita realizar un diagnóstico de las relaciones y los flujos comerciales a lo interno del mismo. *El análisis funcional es la primera etapa indispensable y previa* a cualquier análisis ulterior y tiene el propósito de definir el sitio ocupado por el ente nacional dentro del grupo. Además, implica no solamente recopilar la documentación en la misma empresa sino recurrir también a fuentes externas.

El análisis funcional se basa en los siguientes elementos, que recordaremos brevemente:

- **La importancia económica de las funciones** aseguradas para las partes respectivas;
- **Los activos empleados** (fábricas, equipos, bienes incorporales) y sus características (edad, valor comercial, ubicación);
- **Los medios utilizados** (personal contratado, contratación de especialistas para cierto tipo de actividad, uso eventual de subcontratistas);
- **Los riesgos asumidos** (riesgos de mercado, de pérdida, de cambio monetario, de tasa de interés, de investigación-desarrollo) y las contrapartidas contempladas o negociadas;
- **La situación de los mercados donde se realizan las transacciones** que están en juego y las condiciones de dichas transacciones (ubicación geográfica, dimensión de los mercados, nivel de competencia, existencia de bienes y servicios de sustitución, fase de comercialización, normativas locales);

- **La estrategia desarrollada dentro del grupo** (innovación y creación de nuevos productos, diversificación, penetración de nuevos mercados, incremento de la parte de un mercado).

En una segunda fase, se trata de apreciar las modalidades de remuneración de la empresa fiscalizada, respecto sobretodo a las funciones y los riesgos asumidos.

a) – La primera etapa documental

De modo general, salvo en caso de relación con un Estado que tenga un régimen fiscal privilegiado, la Administración debe aportar la prueba de transferencia indirecta de ganancias. En la práctica, sin embargo, por falta de un verdadero diálogo con la empresa, la Administración tendrá dificultades para establecer la prueba que le incumbe.

A este respecto, en el Capítulo V del Informe de 1995 previamente mencionado, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE recomienda a las empresas que dispongan de una documentación que demuestre que sus precios son los correctos desde el punto de vista fiscal debido a la conformidad de los mismos con el principio de libre competencia. El Comité le reconoce a la Administración Tributaria el derecho de conseguir los documentos establecidos para validar dicha conformidad o que sirvieron de referencia para ello.

Por consiguiente, desde 1996, la Ley francesa ha instaurado una nueva obligación de cooperación entre la empresa y la Administración. De este modo, el Artículo L13B del Libro de Procedimientos Fiscales (LPF) permite, dentro del marco de un procedimiento escrito específico, que se soliciten a la compañía informaciones sobre su situación y sus elecciones y decisiones en materia de precios de transferencia. Sin embargo, recurrir a esta disposición legal tiene sus limitaciones:

- **en cuanto al campo de la indagación que se restringe a cuatro aspectos:**

- El tipo de relaciones a lo interno de los grupos;
- El método de fijación de precios a lo interno de grupos;
- Las actividades ejercidas por las empresas establecidas fuera de Francia con relación al ente fiscalizado;
- El procesamiento fiscal de las operaciones a lo interno de los grupos por parte de la empresa francesa cuando esta última controla las empresas socias del extranjero.

- **en cuanto a las circunstancias de su iniciación:**

- que sólo puede ocurrir con motivo de una intervención de cuentas;
- en el marco de peticiones expresas et explícitas;
- y que no puede ser ni inmediata, ni sistemática.

Se debe subrayar la importancia de este último requisito, puesto que:

- el diálogo debió entablarse con la empresa sobre estos puntos;
- la Administración debió reunir previamente los elementos que hacen presumir la existencia de una transferencia indirecta de ganancia.

A pesar de todo, el fiscalizador no tiene la obligación de explicar las causas que motivan el uso del Artículo L13B. En cambio, debió reunir una cantidad suficiente de elementos para, de llegar el momento, ser capaz de justificar el origen de las presunciones de transferencia de ganancia a la fecha en que se recurrió a dicho procedimiento.

Para forjarse una convicción íntima, los Servicios de Fiscalización recurren también a informaciones fuera de la empresa fiscalizada.

En primera instancia, se ha desarrollado el recurso de asistencia administrativa contemplada en los convenios tributarios. Las solicitudes han experimentado un fuerte aumento tanto en materia de impuestos directos como el IVA. Ello se debe a una política voluntarista apoyada en una Red de Agregados Fiscales que suman 7 en la actualidad y cubren los siguientes países: Canadá, Benelux, Gran Bretaña, Irlanda, Alemania, Italia, España, Estados Unidos y Portugal. Se trata de ejecutivos de alto nivel que poseen muy buenos conocimientos de la fiscalidad internacional y se constituyen verdaderamente en los representantes de la Dirección General de Impuestos ante las Administraciones homólogas del respectivo país.

El papel de estos agentes es múltiple:

- Fungen primero como enlaces para las solicitudes de asistencia, en un sentido u otro, para aclarar las solicitudes de asistencia, hacer, a veces, que las mismas se procesen de modo prioritario, obtener de los Servicios Franceses o Extranjeros detalles adicionales, darle un seguimiento especial a tal o cual solicitud etc...
- Asumen además una función de búsqueda de información y se encargan, a la luz de sus contactos, de detectar esquemas específicos de fraude que puedan existir entre su país de implementación y Francia.
- Apoyan los Servicios Centrales de Francia en la negociación de convenios tributarios.

Esta disposición legal ha permitido mejorar de manera muy significativa los intercambios y los plazos de respuesta. Adicionalmente, el uso de la asistencia administrativa ha sido facilitado por la puesta a disposición de los fiscalizadores de una herramienta jurídica que permite, en condiciones precisas, prorrogar el plazo de reanudación de una solicitud de información hecha previamente ante una Autoridad Extranjera.

La Administración posee también el derecho de comunicación con empresas terceras. Tiene la facultad de dirigirse a sus propios servicios de investigación e

indagación, en especial la Dirección Nacional de Encuestas Fiscales que es su estructura encargada de recoger la información.

Por último, la utilización de bancos de datos (Amadeus, Diana, Xerfi) y la Internet se ha generalizado ampliamente.

b) Las consecuencias del análisis económico respecto a las condiciones de remuneración del ente fiscalizado

Por supuesto, el examen crítico de los precios de transferencia se efectúa mediante la revisión de la contabilidad y los comprobantes, para analizar los flujos de mercancías o prestación de servicios.

Para este tipo de investigaciones, los Servicios de Fiscalización recurren a la asistencia de las Brigadas de Revisión de Cuentas Computarizadas (BVCI, sigla en francés). La misión principal de estas estructuras que conforman varios analistas es comprobar la confiabilidad, desde el punto de vista tributario, del sistema informático de la empresa fiscalizada y, de ser necesario, evaluar el monto de las anomalías detectadas que pueden generar rectificaciones fiscales. De hecho, la informática hace posible el procesamiento exhaustivo de datos para alcanzar resultados precisos y permite el procesamiento de volúmenes importantes de información. Las BVCI están facultadas para procesar el material informático de la empresa y, de esta forma, extraer y aislar todas las transacciones "de riesgos", especialmente las que evidencian tasas de margen de ganancias muy bajas, tasas altas de descuento, flujos financieros hacia países con fiscalidad privilegiada ...

1) La validación de la política tarifaria.

En esta fase, se trata de garantizar la aplicación efectiva de la política de precios de transferencia, tal como la presentó la compañía y la coherencia de la misma con respecto al balance de las relaciones económicas entre los entes involucrados en la transacción.

Ejemplo:

Una empresa de producción, que vende la totalidad de su producción a un distribuidor socio, pretende aplicar el método de precio de reventa.

Dada la importancia de la gama de productos propuestos, el fiscalizador pide la asistencia de la BVCI para calcular los márgenes de ganancia que realiza este productor por cada línea de productos.

El procesamiento informático muestra un porcentaje de margen idéntico, cualquiera que sea el producto que se tome en consideración: en realidad, el método aplicado efectivamente era el de subir el precio de coste.

➔ La validación de la política de tarifas que presenta la empresa es absolutamente indispensable.

Ejemplo:

Una empresa pretende recurrir al método de precio de coste aumentado y aplicar un « costo + 10 % ».

Ahora bien, las investigaciones del Servicio indican que el « costo » se aplica a un precio de coste presupuestado y no al precio de coste real: en algunos ejercicios verificados la compañía no efectúa las regularizaciones tomando en cuenta el presupuesto real. Por ende, la política de precios de transferencia que se practica efectivamente no corresponde a la que se describe.

➔ Si le incumbe al fiscalizador cerciorarse, en esta fase, de que se aplica correctamente el método presentado por la empresa, en todo caso, se le puede oponer el método del grupo.

Ejemplo :

Si una compañía declara que aplica el método de precio de coste aumentado en un 10%, dentro del marco de una actividad de compra / reventa, conviene cerciorarse que la fijación del precio de la transacción se establece efectivamente por aplicación del costo retenido, sobre una base que incluye el precio de coste de las mercancías, los gastos fijos y todos los demás costes directos e indirectos.

➔ **Observación: las transacciones que se relacionan con un mismo producto o servicio pueden ser objeto de una política de tarifas diferente según la ubicación geográfica del ente vinculado,**

- sea por la intención deliberada de operar una transferencia de ganancia,
- sea porque ocurrió un cambio en el mercado, a raíz de la intervención, o bajo presión de las autoridades extranjeras.

Ejemplo:

Una compañía francesa distribuidora de productos manufacturados se abastece por medio de su casa matriz en Asia, y también, una empresa hermana en Gran Bretaña, advirtiéndole que:

- *Para los productos procedentes de Gran Bretaña, el precio de adquisición se fijaba por aplicación del método de costo-más;*
- *En cambio, para los productos vendidos por la empresa asiática, la compañía aplicaba un método de repartición de ganancias de acuerdo a los activos involucrados.*

Durante el control, el análisis funcional y el examen de los márgenes muestran grandes disparidades entre las ganancias otorgadas a la empresa francesa según que los productos se importen desde Gran Bretaña o Asia. Las indagaciones que lleva a cabo el fiscalizador hacen que éste llegue a la conclusión de que existe una remuneración insuficiente de la empresa francesa con respecto a los riesgos en que incurre y las funciones que ejerce para distribuir los productos procedentes de Asia.

2) El examen de los márgenes practicados

→ El objeto de este examen es analizar la repartición de la ganancia entre los distintos entes que intervienen a nivel de cada transacción verificada.

Consiste en:

- determinar el volumen de negocios realizado para esta transacción;
- examinar los márgenes de ganancia:
 - . margen bruto,
 - . margen contributivo (margen bruto del cual se deducen los gastos de publicidad),
 - . margen neto,
- identificar y seleccionar comparables a partir de estos criterios (Volumen de negocios y márgenes);
- determinar en qué nivel la situación parece anormal, en caso de margen insuficiente e incluso negativo.

Un margen bruto insuficiente, comparado con el que realizan las empresas independientes, puede ser el indicio de precios de compra excesivos.

Si el margen bruto parece normal con respecto al principio de competencia total, un margen neto demasiado bajo puede revelar la existencia de costos demasiado altos. En este caso, conviene verificar si la empresa extranjera vinculada no debiera sufragar algunos gastos.

La fiscalización de una empresa distribuidora revela, para la transacción de riesgos que se está examinando, un margen bruto comparable al que se observa en el sector de actividad correspondiente. Sin embargo, el margen contributivo resulta ser bajo e incluso negativo para ciertos productos.

Por tratarse de un sector en que la publicidad es uno de los principales vectores de la comercialización, el fiscalizador pudo demostrar que la empresa sufragaba una cuota de publicidad mucho más alta que la que tienen a su cargo las empresas comparables. Estos servicios, que no se hubieran prestado, por lo menos con tanta magnitud, entre empresas independientes justificaban, en tal caso, una remuneración apropiada.

3) La evaluación financiera de los riesgos y las funciones.

→ Este estudio tiene el propósito esencial de apreciar las consecuencias, en términos financieros, de la política de tarifas del grupo para la empresa fiscalizada, especialmente si la misma asume riesgos

atípicos o funciones específicas y si se compara su situación con la de empresas independientes que no asumirían los mismos riesgos o las mismas funciones.

El análisis financiero de los riesgos o funciones, de ser necesario, permite aportar los correctivos necesarios para reestablecer una situación de plena competencia.

Ejemplo:

El pago de un punto adicional de tasa de canon, en comparación con compañías comparables, pudo admitirse ya que el dueño de la marca, contrariamente a sus competidores, no refacturaba los gastos de publicidad nacional que representaban aproximadamente el 1% del volumen de negocios.

4) Balance y perspectivas del control de precios de transferencia.

a) Un control que se torna más complejo a la vez que se amplifica.

Hay que observar que en un gran número de verificaciones, el Servicio Fiscalizador, después de varias solicitudes de información sin respuestas, se ve obligado a analizar los flujos a lo interno del grupo, a partir del conocimiento propio que posee del sector y usando sus propios comparables. Esta fórmula no deja de ser aproximativa y puede explicar que un primer estimado en la notificación de rectificación fiscal no corresponde al que se adoptará finalmente. De modo general, lo que está sujeto a interpretación es el problema del análisis de precios de competencia total, las posiciones pueden estar muy distanciadas si, como ocurre frecuentemente con los controles, las empresas no cooperan con el Servicio y no transmiten los datos necesarios para el análisis y la toma de decisión.

Frente a la concentración de grupos, los Servicios de Fiscalización confrontan dificultades en la búsqueda de datos comparables, sobretodo en sectores cerrados como lo son el farmacéutico, el automotriz y el informático. De un modo más general, el problema de la comparabilidad se vuelve muy técnico: necesidad de encontrar datos, formar grupos de análisis, realizar ajustes para tomar en cuenta las especificaciones de las transacciones, los mercados...

Por tal motivo, la utilización de métodos transaccionales basados en la repartición de ganancias aumenta considerablemente. En teoría, sólo se pueden usar como último recurso ya que no permiten aplicar correctamente el principio de plena competencia.

Disponen, sin embargo, de una ventaja evidente y es que no dependen directamente de transacciones comparables y pueden utilizarse en caso de no existir comparables independientes. Permiten además efectuar un análisis de rentabilidad global a nivel de grupo en vez de un análisis por ente y favorecen así una mejor comprensión de la realidad y la estrategia del grupo. Tienden a

evaluar la contribución relativa de cada parte del grupo internacional en la ganancia consolidada procedente de una transacción específica, lo que implica que distintas partes con funciones comparables pueden tener niveles diferentes de rendimiento y, por consiguiente, «merecer» diferentes niveles de ganancias diferentes.

Un uso extensivo presenta sin embargo un inconveniente que es la dificultad práctica de encontrar un medio objetivo de asignar ganancias combinadas por la ausencia casi sistemática de datos externos públicos sobre los porcentajes de «ganancia split» entre empresas independientes. Finalmente, sólo se pueden aplicar en sectores de actividades muy integrados.

b) que justifica un enfoque preventivo gracias a un control previo.

La Administración francesa propone desde el 17 de septiembre de 1999 un dispositivo de acuerdo previo en materia de precios de transferencia para reducir las dificultades que surgen en la práctica tradicional de controles. Este dispositivo conviene especialmente cuando la aplicación de los principios de competencia total plantea importantes problemas de confiabilidad y exactitud o cuando las condiciones específicas en que se realizan las transacciones resultan tener una complejidad no habitual.

El acuerdo previo entre autoridades competentes permite que una empresa multinacional, con la determinación concertada de un método de precios de transferencia, se asegure ante la Administración Tributaria de Francia de que los precios practicados en sus relaciones industriales, comerciales y financieras a lo interno del grupo no entren en las previsiones de transferencia de ganancias en el sentido que establece el Artículo 57 del Código General de Impuestos. Ello lleva a determinar por un periodo dado, en base a un conjunto de criterios considerados como los más apropiados por las autoridades competentes y la empresa, las condiciones en que se da el acuerdo. Tiene la forma de un acuerdo entre dos Administraciones Tributarias cuyos efectos se subordinan a la aceptación de las empresas involucradas.

La iniciación del proceso depende de la iniciativa del contribuyente. El hecho de que un contribuyente sea objeto de un procedimiento de fiscalización no obstaculiza la presentación de una solicitud de acuerdo para futuras transacciones. El acuerdo previo en materia de precios de transferencia implica una cooperación entre la empresa y la Administración. Conlleva que la empresa ponga a disposición de la Administración todos los documentos que justifiquen el método que desea que se aplique. De no existir datos comparables, el contribuyente debe probar que el método retenido permite llegar a precios de libre competencia.

El acuerdo indica el método de fijación de los precios de transferencia, las empresas y transacciones cubiertas. Su duración no puede ser menor de 3 años y mayor de 5. La Administración Tributaria se compromete a no cambiar un acuerdo suscrito con otra autoridad competente, salvo presentación errónea de hechos, ocultamiento de información, o incumplimiento de

obligaciones incluidas en el acuerdo. Finalmente, el contribuyente presentará, siguiendo requisitos establecidos en el marco del acuerdo, un informe anual con el fin de comprobar la conformidad de los métodos practicados.

Desde el 1ro de enero de 2000, se han presentado 25 solicitudes, y se han suscrito 5 acuerdos con una duración de negociación de 18 meses como promedio.

Este dispositivo ha permitido entablar nuevas relaciones entre el contribuyente y la Administración basadas en la flexibilidad y el pragmatismo que son también las características del control de los precios de transferencia. Lo plebiscitan las empresas que ven en él una garantía de seguridad jurídica y relaciones más de consenso con las Administraciones.

Sra. Maité Gabet
Directora Adjunta
División de Control Fiscal Internacional - DVNI
Dirección General de Impuestos
Francia
Correo electrónico: maite.gabet@dgi.finances.gouv.fr

Ponencia

TEMA 2.2 EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Gabriel Oliver

Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
(México)

SUMARIO: I. Antecedentes.- II. Particularidades en el Control de los Precios de Transferencia en México. – III Cumplimiento con Compromisos Internacionales.

I. ANTECEDENTES

Los efectos de la globalización a nivel mundial han originado que las empresas de grupos multinacionales incrementen sus transacciones, lo cual afecta directamente la base tributaria de los países involucrados. Cuando las bases tributarias se distorsionan por los efectos que origina una manipulación indebida en la determinación del valor de las transacciones entre empresas relacionadas, se originan los problemas de precios de transferencia.

Las administraciones fiscales a nivel mundial, han estado alerta de los cambios en la forma en cómo se pactan transacciones entre empresas relacionadas, no sólo en lo que se refiere a su estructura de grupo, sino también por lo que hace a los cambios recientes en materia de asignación de funciones, riesgos y activos entre dichas empresas. Los cambios anteriores en muchas ocasiones inciden directamente en la determinación de las cargas tributarias a nivel grupo multinacional.

Tomando en cuenta la importancia tanto en monto como en número de las transacciones entre empresas relacionadas, así como su alta complejidad, el control sobre estas transacciones se ha convertido en una prioridad para las administraciones fiscales a nivel mundial. La necesidad de controlar las transacciones entre empresas relacionadas también ha afectado a México.

Por lo anterior, durante la década de los 90's se creó una red amplia de tratados para evitar la doble imposición, formalizados tomando en cuenta el modelo convenio de la OCDE. Actualmente México cuenta con una red en vigor de 26 tratados, con nuestros principales socios comerciales, los cuales incorporan fielmente los principios del artículo 9 del Modelo Convenio en materia de empresas asociadas.

Si bien es cierto que México formuló en su momento una reserva en el Modelo Convenio, para no incluir el segundo párrafo del artículo 9 (ajustes de correspondencia), en la práctica, todos los tratados que han sido formalizados incorporan tal principio. La reserva antes citada no ha impactado el texto de algún tratado formalizado a la fecha. Lo anterior, a efectos de evitar la doble

tributación y darle certeza a los inversionistas respecto al marco jurídico de las transacciones entre partes relacionadas.

A efectos de complementar los principios contenidos sobre la materia en los tratados negociados, México introdujo en 1997 a su legislación interna de impuesto sobre la renta, los principios contenidos en las guías de precios de transferencia emitidas por la OCDE en 1995.

En nuestra Ley del impuesto sobre la renta se contienen los principios básicos de definiciones, métodos aplicables (precio comparable no controlado, costo adicionado, precio de reventa, división de utilidades y el de márgenes transaccionales de utilidad), comparabilidad, análisis funcional, APAs, etc., de manera consistente con lo establecido por la OCDE en sus guías.

El control sobre los precios de transferencia en México ha avanzado, y se busca contar con herramientas adicionales de análisis que proporcionen indicadores que permitan detectar indicios importantes respecto a la existencia de manipulación en transacciones entre partes relacionadas. Un ejemplo de lo anterior, es la introducción en el año 2000 de una declaración informativa de transacciones entre partes relacionadas residentes en el extranjero, la cual contiene los siguientes requerimientos de información:

- Nombre del contribuyente
- Nombre de la parte relacionada
- Número de identificación fiscal de la parte relacionada
- País de residencia fiscal de la parte relacionada
- Monto de las transacciones
- Naturaleza de las transacciones
- Método de precios de transferencia aplicado.
- % de margen de utilidad obtenido según el caso.

Las declaraciones informativas en cita se reciben, capturan, depuran y se ordenan en una base de datos a nivel central. La explotación, interpretación y análisis de la información detallada que se obtiene de las declaraciones informativas de transacciones entre partes relacionadas, aunada a la explotación de información adicional de los contribuyentes obtenida a través de las declaraciones que presentan, se constituye ahora en una de las herramientas de fiscalización más útiles con las que cuenta la autoridad fiscal en México.

El avance registrado en el control de los precios de transferencia en nuestro país continúa, ya que a partir del ejercicio fiscal del 2003, se precisó en nuestra legislación de impuesto sobre la renta, que los contribuyentes que celebren transacciones con partes relacionadas nacionales, también están sujetos a cumplir con las disposiciones previstas por la OCDE sobre la materia, sobre todo por lo que hace a la aplicación de los métodos reconocidos.

II. PARTICULARIDADES EN EL CONTROL DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN MÉXICO

La práctica de precios de transferencia en nuestro país inició en 1995 con los contribuyentes de la industria maquiladora de exportación. La experiencia obtenida en precios de transferencia con la industria maquiladora se basa en la formalización de APAs con avances notables.

A la fecha, se han formalizado más de 1200 APAs principalmente con contribuyentes maquiladores, (principalmente del sector automotriz, eléctrico y electrónico) por los servicios de maquila y ensamble que prestan a residentes en el extranjero, sin embargo ya existe también experiencia en otras industrias y en otro tipo de transacciones (regalías, telecomunicaciones, distribución especializada, manufacturas diversas, etc.).

Cabe señalar que, tomando en cuenta los recursos limitados con los que normalmente se cuenta en las administraciones tributarias a nivel mundial, en el caso de nuestro país, el enfoque práctico que se adoptó inicialmente para controlar precios de transferencia se basó en fomentar el acercamiento con los contribuyentes vía APA en vez de recurrir a esfuerzos de fiscalización, para lograr una mejor relación costo – beneficio.

Una vez instrumentado el mecanismo de APAs, nuestro país comenzó a fomentar el nuevo esquema, a efectos de proporcionar certeza jurídica a los contribuyentes que optaran por apegarse al mismo. El esquema cuenta con las variantes de solicitudes bilaterales o unilaterales. Aunque históricamente ha existido preferencia en optar por mecanismos unilaterales por parte de nuestros contribuyentes, la autoridad fiscal mexicana siempre ha fomentado el uso del mecanismo bilateral a efectos de evitar la doble tributación.

No obstante lo anterior, la decisión de optar por mecanismos unilaterales o bilaterales en materia de precios de transferencia para APAs recae en los contribuyentes, ya que acorde con nuestra legislación, resulta aplicable el principio de autodeterminación de las contribuciones, razón por la cual respecto al control en el ejercicio de la opción a tipo de APA que efectúan los contribuyentes para cubrir sus transacciones, prácticamente la autoridad fiscal no puede llevarlo a cabo.

Independientemente de lo anterior, y para efectos de disminuir el riesgo de doble tributación existente para los casos unilaterales, México ha replicado los principios de los acuerdos bilaterales alcanzados con otras autoridades fiscales, de tal forma que, una vez adecuados a las circunstancias particulares del caso unilateral en estudio, dichos principios sean utilizados en la resolución de casos unilaterales, de tal forma que la resolución de éstos últimos sea en esencia uniforme respecto a la práctica bilateral.

Ahora bien, tomando en cuenta las buenas relaciones existentes con otras autoridades competentes en la materia, se han podido acordar bilateralmente más de 130 casos desde el inicio del programa y hasta la fecha. Al respecto, ha existido una respuesta bastante positiva de otras autoridades fiscales, y hasta

ahora no se ha generado caso alguno en el que no se llegue a un acuerdo bajo los términos previstos en las disposiciones de procedimiento de autoridad competente aplicables. Lo anterior ha contribuido a reforzar las acciones de nuestro país tendientes a evitar la doble tributación.

Por otra parte, por lo que hace a la experiencia obtenida en el caso de las auditorías sobre esta materia, se tiene que el programa de fiscalización de nuestro país es relativamente joven, e inició a mediados de 1999. Actualmente se cuenta con una docena de casos en curso, con diferentes grados de avance.

Debido a la importancia y prioridad existente en el control de transacciones entre partes relacionadas, se incrementará en el corto plazo la presencia de nuestro país en la fiscalización de esta área, y se utilizarán las bases de datos que se están generando desde 2000 a la fecha con los insumos obtenidos del análisis y explotación de las declaraciones informativas de transacciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, y a las que se hizo mención con anterioridad.

Actualmente, el programa de auditorías en materia de precios de transferencia cuenta con un grupo de economistas, abogados y contadores expertos en el tema, cuya participación en la revisión de la información y documentación soporte de las transacciones entre empresas multinacionales ha sido fundamental, tomando en cuenta los requerimientos de trabajo multidisciplinario de esta área.

III. CUMPLIMIENTO CON COMPROMISOS INTERNACIONALES

México está altamente comprometido con los trabajos y avances de la OCDE en materia de control de los precios de transferencia. Por lo anterior, México participa activamente en los análisis técnicos que desarrolla el Grupo de trabajo no. 6 (WP6) de empresas multinacionales de la OCDE.

En este sentido, y a efectos de contribuir a los trabajos de monitoreo en la aplicación de las directrices de precios de transferencia de la OCDE, México aceptó someterse a un proceso de revisión detallada (*full peer review*).

El proceso de revisión inició en 2002 y finalizó a mediados del 2003. Dicho proceso abarcó todas las áreas relacionadas con el control y administración de los programas de precios de transferencia de nuestro país, incluyendo entre otros aspectos, la revisión de manuales de políticas y procedimientos, legislación existente sobre la materia, resultados de procedimientos de autoridad competente y de auditorías practicadas, APAs tramitados, etc.

Durante el proceso de revisión, la comunidad empresarial representada por el BIAC tuvo una participación significativa, sobre todo por lo que hace al suministro de información a la OCDE respecto de la práctica de precios de transferencia por parte de la autoridad fiscal de nuestro país. Cabe destacar que México es el segundo país a nivel mundial en someterse a tal mecanismo de revisión.

Los resultados del proceso de monitoreo preliminarmente conocidos son buenos para nuestro país, sin embargo aún está pendiente la emisión del reporte de conclusiones por parte de la OCDE.

Sr. Gabriel Oliver
Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
México
Correo electrónico: gabriel.oliver@sat.gob.mx

Caso práctico:

Tema 2.3 EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS

Claudino Pita

Director de Planificación Estratégica y Estudios
Secretaría Ejecutiva - CIAT

SUMARIO: Resumen. Introducción.- A. Los Acuerdos Internacionales sobre Intercambio de Informaciones Tributarias.- 1. Tratados para evitar la doble tributación internacional con cláusula de intercambio de información.- a. El Tratamiento Modelo de la OCDE.- b. El Modelo de la ONU.- c. El Modelo del Pacto Andino.- B. Análisis de las Cláusulas sobre Intercambio de Información en los Convenios sobre Doble Tributación Celebrados por Países Miembros del CIAT, de América Latina y el Caribe.- 1. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE de 1963.- 2. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE de 1977.- 3. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE actual.- C. Tratados Específicos de Intercambio de Información.- D. Los Trabajos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, en Materia de Intercambio de Información.- E. Principales Características del Modelo de Intercambio de Informaciones del CIAT.- 1. Objeto y finalidad del intercambio.- 2. Ámbito de aplicación.- 3. Modalidades de intercambio previstas.- 4. Las fiscalizaciones simultáneas.- 5. Fiscalizaciones en el extranjero.- Conclusiones.- Anexo I – Alcances de las Cláusulas de Intercambio de Información en los Distintos Modelos.- Anexo II - Cláusulas sobre intercambio de información.

RESUMEN

La naturaleza y amplitud del intercambio internacional de información, depende de los tratados que puede haber concluido un país, tales como tratados para evitar la doble tributación que contengan cláusulas sobre aquel intercambio o, con más efectividad aun, tratados de asistencia administrativa mutua, en especial bajo la forma de intercambio de información.

Del total de los 27 países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 18 tienen convenios para evitar la doble tributación con cláusulas de intercambio de información, existiendo 137 convenios vigentes, tres de ellos multilaterales: el del Pacto Andino, el del CARICOM y el del Reino de Holanda.

De los 134 convenios bilaterales vigentes, 125 tienen como contraparte países de fuera de la región y en ellos participan de América Latina y el Caribe: Antillas Holandesas en 1, Argentina en 15, Barbados en 8, Bolivia en 5, Brasil en 22, Chile en 1, Cuba en 1, Ecuador en 7, Jamaica en 11, México en 24, Perú en 1, República Dominicana en 1, Surinam en 1, Trinidad y Tobago en 11, Uruguay en 2 y Venezuela en 14.

Por su parte, los países europeos miembros del CIAT, Canadá y Estados Unidos, cuentan con una amplia red de tratados para evitar la doble tributación.

Siendo que en el contexto actual, la disposición de informaciones provenientes de fiscos extranjeros, resulta imprescindible para el control eficaz de las obligaciones tributarias, las limitaciones existentes para la aplicación de las cláusulas de intercambio de información en la gran mayoría de los tratados para evitar la doble tributación, indican la conveniencia de la celebración de tratados específicos sobre intercambio de información. Ellos podrían, inclusive, tener un alcance más amplio estableciendo otros mecanismos de asistencia administrativa recíproca para el control y ejecución de las obligaciones tributarias.

Los objetivos de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributarias, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro pero no ambos.

Las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula, más aun cuando se presentan notorias diferencias en el grado de desarrollo entre los países contratantes.

El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, tradicionalmente recogido en los convenios de doble tributación, parecería ser una solución inadecuada para regir el intercambio de información, en particular cuando los Estados contratantes presenten un muy diferente grado de desarrollo que se refleje también a nivel de sus administraciones tributarias.

La gran mayoría de países desarrollados que cuentan con una amplia red de convenios sobre doble tributación, han concluido adicionalmente otros acuerdos que tratan específicamente del intercambio de información.

El tema del intercambio de información tiene un tratamiento prioritario en el CIAT, en la medida que se reconoce que ese intercambio constituye la forma más directa de asistencia entre las administraciones tributarias y resulta un instrumento fundamental para la eficacia de esas administraciones.

En el marco del Convenio de Cooperación Técnica CIAT/Italia, se constituyó un Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional, uno de cuyos cometidos es el de propiciar el intercambio de informaciones tributarias para lo cual se entendió pertinente desarrollar un Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, el que fue concluido y aprobado por la 33ª Asamblea General, celebrada en El Salvador en 1999.

El objetivo de los trabajos apunta a viabilizar la realización y aplicación de convenios de intercambio de información, que se consideran de vital importancia para el combate a la evasión tributaria, y que, no obstante, no han tenido el grado de utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT, especialmente en los de América Latina.

En ese sentido, las acciones del Grupo de Trabajo apuntan a establecer parámetros que van más allá de la existencia de un Modelo de Convenio, buscando apoyar y presentar soluciones para su efectiva implementación y aplicación por las administraciones tributarias.

INTRODUCCION

El intercambio internacional de informaciones tributarias es un factor clave, cada vez de mayor importancia, para el desarrollo eficaz de las funciones de control del cumplimiento de las obligaciones tributarias por la administración tributaria y, consecuentemente, para asegurar una aplicación equitativa de los tributos en un escenario internacional como el actual caracterizado por una amplia globalización.

Cada vez resulta más difícil controlar la evasión tributaria si no se dispone del auxilio de información sobre hechos económicos ocurridos total o parcialmente en el exterior, sobre personas domiciliadas en otros países y sobre bienes ubicados en el extranjero. Temas como los de precios de transferencia, paraísos fiscales, abusos de tratados, sub-capitalización, comercio electrónico, entre otros, son preocupaciones recurrentes en las administraciones tributarias de todo el mundo y, sin una asistencia mutua entre esas administraciones que les brinde la posibilidad de contar con informaciones del exterior confiables y oportunas, su cometido de control se torna una tarea de muy difícil concreción.

El intercambio de información en el plano internacional puede producirse de manera informal, es decir, sin que medie ningún compromiso convencional; apenas como fruto de una actitud de cortesía o de solidaridad entre países. Esta forma de procesarse el intercambio, no obstante la utilidad que puede ofrecer, adolece de los inconvenientes de no contar con el suficiente respaldo jurídico, de ser esporádica, inarticulada y sujeta a todas las limitaciones legales internas del país informante y a su buena voluntad en cuanto a la oportunidad, extensión y forma en que serán prestadas las informaciones. En razón de tales circunstancias, hoy en día es pacíficamente reconocida la necesidad de celebrar acuerdos internacionales sobre esta materia, que posibiliten a los Estados contratantes el acceso a informaciones que no se podrían obtener utilizando medios y fuentes disponibles internamente.

Este trabajo está orientado, especialmente, al análisis del intercambio de información establecido en convenios celebrados por y de las acciones en curso para el fortalecimiento de ese intercambio.

Con aquella finalidad, se analizará el tratamiento del intercambio de información en los Modelos de Convenio para evitar la doble tributación; las cláusulas sobre esa materia contenidas en los acuerdos de doble tributación vigentes de los que hacen parte países miembros de América Latina y el Caribe¹ del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT; las razones que aconsejarían la conclusión de convenios específicos de intercambio de información tributaria y los convenios de este último tipo en que participan los aludidos países miembros del CIAT y, finalmente, los trabajos e iniciativas que se vienen desarrollando en este campo en el ámbito del CIAT.

¹ Antillas Holandesas; Argentina; Aruba; Barbados; Bermuda; Bolivia; Brasil; Chile; Colombia; Costa Rica; Cuba; Ecuador; El Salvador; Guatemala; Haití; Honduras; Jamaica; México; Nicaragua; Uruguay; Panamá; Paraguay; Perú; República Dominicana; Surinam; Trinidad y Tobago y Venezuela.

A. LOS ACUERDOS INTERNACIONALES SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS

Si la información necesaria para efectuar un control efectivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias es insuficiente en el propio país de la administración tributaria, ésta puede solicitar datos de varias formas a la administración tributaria de otro país. Estas formas de asistencia a través del intercambio internacional de información, dependen de la naturaleza y amplitud de los tratados que puede haber concluido un país, tales como tratados bilaterales y multilaterales para evitar la doble tributación que contengan cláusulas sobre aquel intercambio o, con más efectividad aun, tratados bilaterales o multilaterales de asistencia administrativa mutua, en especial bajo la forma de intercambio de información.

1. Tratados para evitar la doble tributación internacional con cláusula de intercambio de información

La forma más difundida en el pasado de convenir el intercambio de informaciones, era a través de cláusulas incorporadas en los tratados amplios para evitar la doble tributación internacional.

Desde muy temprano, los convenios y los modelos de convenio sobre esta materia incorporaron cláusulas específicas referentes al intercambio de información², inicialmente, con el fin exclusivo de servir a la aplicación del propio convenio y, progresivamente, ampliando esa finalidad para contemplar también el combate a la evasión tributaria.

a. El Tratado Modelo de la OCDE

Los tratados bilaterales o multilaterales para evitar la doble tributación internacional, amplios, generalmente son concluidos con base en el Tratado Modelo de la OCDE.

Desde la primera versión de ese Tratado Modelo, que data de 1963, se incluye una cláusula estándar sobre el intercambio de informaciones tributarias en su artículo 26. Este artículo, como también el propio Modelo, ha sufrido sucesivas modificaciones que fueron ampliando el ámbito y objeto del intercambio de informaciones.

En su versión actual, el artículo 26 del Modelo de la OCDE expresa:

"1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o de las leyes internas relativas a los impuestos de toda clase y denominación percibidos por cuenta de los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en tanto que la imposición de que se

² Ver cuadro anexo "Alcances de las cláusulas de intercambio de información en los distintos modelos".

trate no sea contraria a este Convenio. El intercambio de información no está restringido por el Artículo 1 y 2. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado y será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) concernientes con la liquidación o recaudación de, el control y ejecución del cumplimiento o procesamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a los impuestos referidos en la primera oración. Estas personas o autoridades usarán la información sólo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.

2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:

a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;

b) suministrar información que no se puedan obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;

c) suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público)."

Es importante destacar, que del análisis del artículo 26 del Modelo de la OCDE, transcrito, y de los respectivos Comentarios, surge que la aplicación de una cláusula de esta índole representa una solución tan sólo parcial para las necesidades de intercambio de información que se les pueden presentar a los países contratantes, entre otra razones, por ciertas limitaciones que se contemplan en aquel artículo.

Recién a partir de las modificaciones introducidas en el año 2000, las consultas formuladas pueden relacionarse a otros impuestos no comprendidos en los convenios (que tratan sobre el impuesto a la renta y, a veces, al patrimonio). Por ello en la gran mayoría de los convenios vigentes, que fueron celebrados antes de ese año, no contemplan cualquier compromiso de dar información atinente a otros impuestos.

Conforme se prevé en los Comentarios al art. 26, (párrafo 11), también puede verse perjudicado el intercambio en la medida que un Estado podría denegar la información solicitada, si no estuviese seguro de que la otra administración tratará esa información con la confidencialidad que exige su propia legislación.

En cuanto a la extensión de la información que podrá ser materia de intercambio, ella está restringida al mínimo de posibilidades normativas y materiales que presente cualquiera de los Estados Contratantes (reciprocidad "de jure" y de "facto"). Ninguno de los Estados está obligado a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, ni a ir más allá de lo que prescribe esa legislación o de lo que constituye esa práctica administrativa normalmente. Al mismo tiempo, se determina que constituyen parámetros para establecer la extensión de las obligaciones del Estado consultado no solamente sus propias limitaciones normativas y materiales, lo que parece lógico, sino también las limitaciones de idéntica índole correspondientes al Estado consultante.

La consagración de esta forma de reciprocidad, determina que la información que por aplicación del artículo 26 del Modelo de la OCDE los Estados están obligados a brindar, tendrá una amplitud coincidente con las menores posibilidades, del punto de vista normativo y material, que corresponda a cualquiera de los Estados involucrados en el intercambio de información. Esta última circunstancia es reconocida en el párrafo 18 del comentario de aquel artículo, en el que se expresa que si la estructura de los medios de información de los dos Estados contratantes son muy diferentes, las disposiciones de los apartados a) y b) del segundo párrafo del artículo 26 del Modelo, sólo permitirán un intercambio de información muy limitado y tal vez nulo.

Por último, se excluye la obligatoriedad de prestar informaciones que revelen secretos comerciales, empresariales, industriales, mercantiles, profesionales o procedimientos comerciales, o informaciones contrarias al orden público, lo que supone hacer prevalecer normas internas especiales, sin que se considere la posibilidad de que se puedan incorporar disposiciones en los Convenios que restrinjan el alcance de esas normas internas.

b. El Modelo de la ONU

El intercambio de información también fue materia de estudio del Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, establecido de conformidad con la resolución 1273 (XLIII) del Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas, ONU. En las "Directrices" publicadas por ese Grupo en el año 1975 se recomendó la ampliación del alcance de la disposición sobre intercambio de información del Modelo de la OCDE de 1963, a fin de propender no sólo a evitar el fraude y la evasión fiscal, sino también para facilitar la realización de consultas entre las autoridades competentes que desarrollen condiciones, métodos y técnicas apropiadas referentes a los temas sobre los que cabe realizar el intercambio de información.

En ese sentido, Stanley Surrey, quién participó de los trabajos desarrollados en el ámbito de la ONU y de la OCDE, señala en su trabajo "El Grupo de Expertos de las Naciones Unidas y las Directrices relativas a Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y en Desarrollo", presentado en la XIX Conferencia Técnica del CIAT, realizada en el año 1977 en Curaçao, que el artículo de las Directrices de las Naciones Unidas relativo al intercambio de información, es diferente a la enmienda introducida por la OCDE al artículo 26 de su Modelo en dos aspectos:

- El artículo de las Directrices de las Naciones Unidas establece expresamente que el intercambio de información se llevará a cabo "en particular para la prevención del fraude y la evasión" de los impuestos cubiertos por el tratado. Afirma Surrey que se agregó este concepto para subrayar el énfasis asignado a ese tipo de prevención.
- Se adicionó la siguiente frase: "Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes

a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos."

Esta frase adicional, concluye Surrey, es la clave del enfoque del Grupo de las Naciones Unidas, cuyos miembros desearon establecer una obligación afirmativa a fin de que las autoridades competentes den plena implementación al artículo sobre intercambio de información. Fueron de la opinión de que los beneficios para las administraciones tributarias solamente podrían ser obtenidos si las autoridades competentes contasen con una delegación de plena autoridad para llevar a cabo los objetivos del artículo 26.

Recogiendo la recomendación emergente de las "Directrices" formuladas por el Grupo de Expertos, el Modelo de la ONU de 1979 incorporó al artículo correspondiente del Modelo de la OCDE una referencia explícita a la finalidad del intercambio de informaciones, en el sentido de que ésta sería prevenir el fraude y la evasión de impuestos, destacando también la importancia de la participación de las autoridades tributarias con tal finalidad, concediéndoles facultades de consulta.

El artículo 26 del Modelo de la ONU, que reproduce básicamente el de la OCDE expresa (los disposiciones incorporadas al Modelo OCDE se consignan en negrita):

*"1. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones que sean necesarias para la aplicación de las disposiciones de este Convenio, o de las leyes internas de los Estados contratantes relativas a los impuestos cubiertos por el Convenio, en tanto que la imposición de que se trata no sea contraria al Convenio, **en particular para la prevención del fraude o evasión de tales impuestos.** El intercambio de información no está restringido por el Artículo 1. Cualquier información recibida por un Estado Contratante será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado. **En todo caso, si la información es originalmente considerada como secreta en el Estado transmitente, ella será revelada solamente a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos que son materia del Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos pero podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales. Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos.***

2. En ningún caso, las disposiciones del párrafo 1 serán interpretadas de modo que impongan a uno de los Estados Contratantes como obligación:

a) aplicar medidas administrativas en desacuerdo con la legislación y práctica administrativa de éste o del otro Estado Contratante;

b) suministrar información que no se puedan obtener bajo la legislación o en el normal desarrollo de la administración de éste o del otro Estado Contratante;

c) suministrar información que pueda revelar cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, mercantil o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria a la política pública (orden público)."

Sin perjuicio de las alteraciones que ya fueron comentadas, el artículo 26 del Modelo de la ONU mantiene integralmente las limitaciones apuntadas al tratar del Modelo de la OCDE, por lo cual le resultan aplicables idénticas observaciones a las formuladas para este último Modelo.

En realidad, el Modelo de la ONU no introdujo ninguna diferencia significativa o de fondo, a la forma en que se encontraba regulado el intercambio de información en el Modelo de la OCDE.

Tanto la mención en el primer párrafo de la finalidad de "...en particular para la prevención del fraude o evasión...", como la frase final de ese mismo párrafo sobre consultas entre las autoridades competentes, incorporadas por el Grupo de Expertos de Naciones Unidas al artículo 26, podrían entenderse innecesarias.

- La finalidad del intercambio de información de prevenir el fraude o la evasión, puede considerarse contemplada en la previsión de ese intercambio para la "aplicación de las leyes internas".
- Las consultas entre las autoridades competentes con ciertas finalidades inherentes al intercambio de información, pueden entenderse implícitas en las disposiciones sobre procedimiento de acuerdo mutuo.

c. El Modelo del Pacto Andino

En cuanto a las disposiciones sobre intercambio de información del Convenio Multilateral del Pacto Andino y del Modelo de Convenio con terceros países, aprobados por la Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena en el año 1971, ellas están contenidas en los artículos 20 y 19, respectivamente, ambos con igual texto y que establecen:

"Las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del presente Convenio y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior, será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente Convenio.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Estado contratantes podrán comunicarse directamente entre sí".

Como se desprende del texto transcrito, en él se realizó una escueta síntesis de lo que en los Modelos de OCDE y ONU, comentados anteriormente, se distingue como procedimiento de acuerdo mutuo e intercambio de información.

Por las disposiciones de los artículos sobre intercambio de información del Convenio Multilateral y del Convenio tipo, aprobados por la Decisión 40, cabe interpretar que en

cierto sentido se ha ido más allá de las previsiones de los Modelos de OCDE. y de ONU en esta materia y, contrariamente, en otros aspectos se restringe su alcance.

- Serían más amplias las disposiciones del Pacto Andino, en la medida que se eliminan una serie de limitaciones expresas contenidas en las normas de los Modelos de OCDE. y ONU.
- Son más estrechas en cuanto a la confidencialidad otorgada a la información recibida en lo referente a las personas a quienes puede transmitirse esa información, que no podrán ser otras más que las autoridades encargadas de la administración de los impuestos materia del Convenio.

Sin embargo, cabe concluir, que el texto de los artículos 19 y 20 transcritos, al igual que las demás disposiciones que integran tanto el Modelo como el Convenio Multilateral, carecen del necesario desarrollo, lo que hace que sean de difícil aplicación por el grado de generalidad de las normas en ellos contenidas. Posiblemente, esta es la razón que determinara la poca utilización de ese Modelo, aún por los países partícipes en el Pacto Andino, en más de treinta años transcurridos desde su publicación.

B. ANÁLISIS DE LAS CLÁUSULAS SOBRE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE TRIBUTACIÓN CELEBRADOS POR PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

Conforme a la información contenida en la Base de Datos sobre Informaciones Tributarias Básicas, del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, estaban vigentes al 31 de diciembre de 2002 y con participación de países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 137 convenios amplios para evitar la doble tributación internacional.

Del total de los 27 países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, 18 son signatarios de ese tipo de convenios.

De los 137 convenios vigentes, tres de ellos son multilaterales: el del Pacto Andino, el del CARICOM y el del Reino de Holanda. Son países miembros del CIAT que participan en el Convenio Multilateral del Pacto Andino: Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela; en el del CARICOM: Barbados, Jamaica y Trinidad y Tobago, y en el del Reino de Holanda: Antillas Holandesas y Aruba.

De los 134 convenios bilaterales vigentes, 125 tienen como contraparte países de fuera de la región y en ellos participan de América Latina y el Caribe: Antillas Holandesas en 1, Argentina en 15, Barbados en 8, Bolivia en 5, Brasil en 22, Chile en 1, Cuba en 1, Ecuador en 7, Jamaica en 11, México en 24, Perú en 1, República Dominicana en 1, Surinam en 1, Trinidad y Tobago en 11, Uruguay en 2 y Venezuela en 14.

Los restantes 9 convenios bilaterales vigentes, han sido celebrados entre países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe: Argentina-Bolivia, Argentina-Brasil, Argentina-Chile, Barbados-Cuba, Barbados-Venezuela, Brasil-Ecuador, Chile-México, Ecuador México y Trinidad y Tobago-Venezuela.

En cuanto al intercambio de información en aquellos 134 convenios bilaterales, 5 no contienen ninguna cláusula al respecto: Argentina-Suiza, Ecuador-Suiza, Jamaica-Suiza, Trinidad y Tobago-Suiza y Venezuela-Suiza, los demás se basaron en diferentes versiones de la cláusula del Modelo de la OCDE, excepto 2 de ellos que adoptan el Modelo del Pacto Andino: Argentina-Bolivia y Argentina-Chile.

Al final de este trabajo, se adjunta un cuadro³ que contiene los convenios sobre doble tributación vigentes celebrados por cada uno de los países miembros del CIAT de América Latina y el Caribe, indicando la fecha de entrada en vigor, el número de artículo a que corresponde la respectiva cláusula sobre intercambio de información, y el Modelo a que correspondería el texto de esa cláusula, así como la indicación de la adecuación en cuanto a la redacción o alcances, para más o para menos, del Modelo adoptado.

Entre las cláusulas de intercambio de información adoptadas en aquellos convenios, existe una amplia gama de soluciones en cuanto a la extensión otorgada al intercambio en ellas pactado.

Los dos convenios bilaterales celebrados siguiendo el Modelo de la Decisión 40 (Argentina-Bolivia y Argentina-Chile), recogen textualmente la cláusula tal como esta redactada en ese Modelo.

Con relación a los convenios celebrados siguiendo el Modelo de la OCDE en sus distintas versiones, es en ellos donde se verifica la mayor variedad de soluciones. Examinando cada una de las cláusulas adoptadas por los convenios que se encuadran en aquel Modelo y en un orden de menor a mayor con relación a los alcances del intercambio en ellas acordado, considerando también la versión del Modelo de la OCDE que habrían seguido, se verifican las siguientes situaciones.

1. Cláusulas basadas en el Modelo de OCDE de 1963

Limitan los alcances del intercambio de información

- Se restringe el intercambio de información exclusivamente para la aplicación de determinados artículos del convenio:

México-Suiza

³ ANEXO II - Cláusulas sobre intercambio de información

- Se suprime la mención del intercambio de información para aplicación de la ley interna (cláusula de intercambio limitada), en los siguientes convenios:

Argentina-Alemania	Brasil-Japón
Barbados-Suiza	Brasil-Korea
Brasil-Alemania	Brasil-Noruega
Brasil-Filipinas	Brasil-República Checa
Brasil-Holanda	Brasil-República Eslovaca
Brasil-Hungría	Jamaica-Alemania
Brasil-Italia	Trinidad y Tobago-Alemania

Mantienen los alcances del intercambio de información

Argentina-Brasil	Brasil-España
Brasil-Austria	Brasil-Francia
Brasil-Bélgica	Brasil-Luxemburgo
Brasil-Canadá	Brasil-Suecia
Brasil-Dinamarca	República Dominicana-Canadá
Brasil-Ecuador	Trinidad y Tobago-Italia

Amplían los alcances del intercambio de información

- Se menciona expresamente la finalidad de prevenir la evasión y/o el fraude y/o la elusión tributarios, en los siguientes convenios:

Barbados-Reino Unido	Perú-Suecia
Brasil-Japón	Trinidad y Tobago-Dinamarca
Jamaica-Canadá	Trinidad y Tobago-Estados Unidos
Jamaica-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Noruega

- No se exige la reciprocidad de "facto" ni de "jure", en los siguientes convenios:

Barbados-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Dinamarca
Jamaica-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Estados Unidos
Perú-Suecia	

2. Cláusulas basadas en el del Modelo de la OCDE de1977:

Limitan los alcances del intercambio de información

- Se suprime la mención del intercambio de información para la aplicación de la ley interna (cláusula de intercambio limitada), en los siguientes convenios:

Argentina-Austria	México-Alemania
Bolivia-Alemania	Uruguay-Alemania
Bolivia-Francia	Venezuela-Alemania
Ecuador-Alemania	

- Se suprime la mención de la irrelevancia del lugar de residencia de las personas a las que se refiere la información, en los siguientes convenios:

Argentina-Reino Unido	Brasil-India
Barbados-Canadá	Convenio Multilateral Reino de Holanda
Barbados-Cuba	Convenio Multilateral del CARICOM
Barbados-Finlandia	Ecuador-Alemania
Barbados-Suecia	México-Singapur
Bolivia-Alemania	Trinidad y Tobago-Reino Unido
Bolivia-Francia	Uruguay Alemania
Bolivia-Reino Unido	Venezuela-Alemania

Mantienen los alcances del intercambio de información

Antillas Holandesas-Noruega	México-Bélgica
Argentina-Australia	México-España
Argentina-Bélgica	México-Finlandia
Argentina-Dinamarca	México-Francia
Argentina-España	México-Holanda
Argentina-Finlandia	México-Irlanda
Argentina-Francia	México-Israel
Argentina-Holanda	México-Italia
Bolivia-España	México-Korea
Bolivia-Suecia	México-Noruega
Brasil-Finlandia	México-Polonia
Cuba-España	México-Portugal
Ecuador-España	México-Rumania
Ecuador-Francia	México-Suecia
Ecuador-Italia	Surinam-Holanda
Ecuador-México	Trinidad y Tobago-Canadá
Ecuador-Rumania	Uruguay-Hungría
Jamaica-China	Venezuela-Francia
Jamaica-Dinamarca	Venezuela-Holanda
Jamaica-Noruega	

Amplían los alcances del intercambio de información

- Se extiende el alcance en cuanto a los impuestos comprendidos, en los siguientes convenios:

Barbados-Suecia	México-Dinamarca (Imp. al Consumo)
Barbados-Estados Unidos (sólo EU)	México-Estados Unidos (imp. federales)
Chile-México (utilización en el IVA)	México-Japón

- Se menciona la finalidad de prevenir la evasión y/o el fraude y/o la elusión tributarios, en los siguientes convenios:

Argentina-Italia	Trinidad y Tobago-India
Argentina-Reino Unido	Trinidad y Tobago-Venezuela
Barbados-China	Venezuela-Bélgica
Barbados-Venezuela	Venezuela-Dinamarca
Bolivia-Reino Unido	Venezuela-Indonesia
Brasil-China	Venezuela-Italia
Brasil-Portugal	Venezuela-Noruega
Brasil-India	Venezuela-Reino Unido
Jamaica-Estados Unidos	Venezuela-Rep. Checa
México-Japón	Venezuela-Suecia
México-Reino Unido	

- Se menciona la posibilidad de que las autoridades competentes se consulten sobre materias referentes al intercambio de información, inclusive, respecto a la elusión tributaria, en los siguientes convenios:

Barbados-Estados Unidos	Jamaica-Suecia
Barbados-Finlandia	Trinidad y Tobago-Francia
Barbados-Noruega	Trinidad y Tobago-Suecia
Barbados-Suecia	Trinidad y Tobago-Venezuela
Barbados-Venezuela	Venezuela-Dinamarca
Brasil-Portugal	Venezuela-Indonesia
Brasil-India	Venezuela-Noruega
Jamaica-Francia	Venezuela-Portugal
Jamaica-Israel	Venezuela-Rep. Checa

- No se exige la reciprocidad de "facto" ni de "jure", en los siguiente convenios:

México-Estados Unidos (Se remite al acuerdo sobre intercambio de información)

- Se agrega un párrafo con la mención de que el Estado requerido deberá esforzarse para obtener la información aun cuando no la necesite para sus propios fines y que deberá prestarla en la forma solicitada y con la misma extensión en que pueda obtenerla conforme a sus normas y prácticas administrativas, en los siguientes convenios:

Argentina-Canadá	Ecuador-Canadá
Argentina-Noruega	Jamaica-Estados Unidos
Argentina-Suecia	México-Canadá
Barbados-Estados Unidos	México-Luxemburgo
Chile-Canadá	Venezuela-Estados-Unidos
Chile-México	

- Se prevén expresamente otras formas de asistencia administrativa mutua:

Brasil-Portugal (La cláusula sobre intercambio de información se transforma en el nuevo convenio Brasil-Portugal en un amplio compromiso de asistencia administrativa mutua, que tal vez hubiese sido correcto que dada la variedad de elementos que allí se contemplan, se hubiesen establecido mediante la celebración de un acuerdo específico sobre esa materia)

3. Cláusulas basadas en el Modelo de la OCDE actual

México-República Checa (En relación a la norma del Modelo se restringen los alcances en cuanto sólo para el Caso de la República Checa se abarcan los impuestos de diferentes niveles de gobierno y, al mismo tiempo se extienden en cuanto se prevé expresamente que el Estado requerido deberá esforzarse para obtener la información aun cuando no la necesite para sus propios fines y que deberá prestarla en la forma solicitada y con la misma extensión en que pueda obtenerla conforme a sus normas y prácticas administrativas).

C. LOS TRATADOS ESPECIFICOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

En el análisis realizado en el apartado anterior sobre las cláusulas de intercambio de información adoptadas en los convenios sobre doble tributación, se verifica que, en general, se mantienen o se agravan las limitaciones más importantes apuntadas al tratar de los Modelos de Convenio, en particular, del Modelo de la OCDE.

Con relación a tales limitaciones en las cláusulas examinadas cabe destacar que:

- en la casi totalidad se establece que el intercambio de información y la utilización de las informaciones intercambiadas, solamente alcanza a los impuestos cubiertos por el Convenio;

- en numerosos casos se restringe el objetivo del intercambio al necesario para la aplicación de las disposiciones del Convenio;
- en la gran mayoría se mantiene la exigencia de reciprocidad, tanto de hecho como legal.

Las limitaciones señaladas podrían indicar la conveniencia de la celebración de tratados específicos sobre intercambio de información tributaria. Ellos podrían, inclusive, tener un alcance más amplio que el mero intercambio de información, estableciendo otros mecanismos de asistencia administrativa recíproca para el control y ejecución de las obligaciones tributarias.

El intercambio pactado a través de una cláusula de los convenios sobre doble tributación, cuando el objetivo consiste en combatir la evasión y la elusión tributarias, no parece ser el medio más adecuado para satisfacer las necesidades de información de la administraciones tributarias, en especial, si se toma en cuenta el incremento de la magnitud y complejidad de las relaciones económicas internacionales consecuente de la globalización. La necesidad de disponer de informaciones provenientes de fiscos extranjeros, resulta imprescindible para el control eficaz de las obligaciones tributarias.

Obviamente, lo expuesto en el párrafo anterior, no significa que en los convenios sobre doble tributación no deban incorporarse cláusulas de intercambio de información. Ellas siempre serán necesarias para asegurar la correcta aplicación de esos convenios y, en la ausencia de una mejor solución como sería la celebración de un convenio específico de asistencia administrativa internacional, aquellas cláusulas podrán propiciar algún grado de intercambio de información.

Sin embargo debe tomarse en cuenta que los convenios para evitar la doble tributación corresponden a un objetivo principal e inmediato: evitar la doble tributación, constituyendo el intercambio de información un objetivo accesorio orientado, en gran parte de los convenios vigentes, exclusivamente a la aplicación de las disposiciones de esos convenios y, cuando se hace alusión a la finalidad de que ese intercambio también propicie el combate a la evasión y elusión tributarias, se lo condiciona con una serie de limitaciones que le quitan gran parte de su efectividad para este último fin. Por ello, y dada su importancia en nuestros días, el objetivo del combate a la evasión y elusión tributarias debería instrumentarse por medio de convenios que tomen este propósito como objetivo principal.

En resumen, se considera recomendable la celebración de convenios específicos sobre intercambio de información, cuando se trata de desarrollar instrumentos para combatir la evasión y elusión tributarias, como una forma más eficaz y operativa que la inserción de una cláusula sobre esa materia en los convenios sobre doble tributación, por las siguientes razones:

- El **proceso de globalización** determina que, cada vez en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extrafronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias.
- Los **impuestos cubiertos** por los convenios sobre doble tributación son los impuestos a la renta o a la renta y el patrimonio, es decir aquellos en que se presentan esencialmente los problemas de doble tributación internacional. Luego, salvo escasas excepciones que se podrán ver ampliadas a partir de la nueva redacción que se diera al artículo 26 del Modelo a partir del año 2000, el intercambio de información en aquellos convenios se restringe a estos impuestos, no obstante verificarse la comisión de grandes fraudes tributarios en el campo de la tributación indirecta, particularmente en el impuesto al valor agregado y en otros impuestos indirectos sometidos a "ajustes fiscales en frontera", mediante operaciones de exportación y/o créditos falsos que resultan en reintegros indebidos de supuestos saldos a favor de exportadores.
- Los **objetivos** de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de información con otros países para combatir la evasión y elusión tributarias, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro pero no ambos. Así por ejemplo, en el caso de Alemania, que es el país de la OCDE que posee el mayor número de convenios con países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, podría interpretarse que solamente le interesa evitar la doble tributación, pues en todos esos convenios la cláusula de intercambio de información incorporada es la denominada "cláusula de intercambio limitada", es decir, exclusivamente para la aplicación de las disposiciones del convenio. En cambio, en el caso de los Estados Unidos, parecería que la prioridad se otorga a la celebración de convenios para el intercambio de información, al menos en relación a los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, ya que cuenta con nueve convenios sobre esta materia con esos países y tan sólo con cinco de doble tributación.

Por otra parte, la utilización de un único instrumento al servicio de dos objetivos distintos, siempre introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de alguno de ellos. En el caso de los convenios para evitar la doble tributación internacional, ese perjuicio recae manifiestamente en el de intercambio de información.

- Las **diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información** entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua para el combate a la evasión y elusión tributarias, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula, más aun cuando se presentan notorias diferencias en el grado de desarrollo entre los países contratantes. El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, tradicionalmente recogido en los convenios de doble tributación, parecería ser una solución inadecuada y, por lo tanto, no aconsejable para regir el intercambio de información, en particular

cuando los Estados contratantes presenten un muy diferente grado de desarrollo entre sí, que se refleje también a nivel de sus administraciones tributarias.

- Los funcionarios en mejores condiciones para ponderar las necesidades, posibilidades y formalidades necesarias del intercambio de información con otros países, son aquellos que tienen a su cargo la gestión de los impuestos, es decir, los administradores tributarios.

La negociación y formulación de convenios para evitar la doble tributación internacional, en muchos países está a cargo de funcionarios ajenos a la administración tributaria, y en otros la participación de los funcionarios de esa administración es apenas tangencial o de mera aplicación de esos convenios.

Tratándose del intercambio de información para combatir la evasión y elusión, resultaría pertinente una amplia **participación de los administradores tributarios**, para determinar los alcances de ese convenio, en particular, para identificar y proponer los mecanismos y formalidades que le otorguen eficacia operativa.

La hasta aquí comentada falta de aptitud de las cláusulas de intercambio de información, tipo artículo 26 del Modelo de la OCDE, para atender plenamente las crecientes necesidades de ese intercambio, parecería ser una preocupación compartida por gran parte de los países miembros de esa organización y por la propia OCDE. De otra forma, no se explicaría que esos países, que cuentan con una amplia red de convenios sobre doble tributación entre ellos, hayan concluido adicionalmente y ratificado otros acuerdos, también entre ellos o con la participación de algunos de ellos, que tratan específicamente del intercambio de información.

En aquel sentido, caben recordar:

- La Directiva de la CEE de 1977 que, luego de sucesivas ampliaciones, abarca el intercambio de información tanto sobre impuestos directos como indirectos y hace referencias específicas a cuestiones de ese intercambio, algunas de las cuales podrían entenderse implícitas en la redacción del artículo 26.
- El Convenio Multilateral para la Asistencia Administrativa Mutua del Consejo de Europa y la Organización para la Cooperación Económica y Desarrollo (OCDE), concluido en 1988 y ya vigente. Este Convenio que contiene 32 artículos, contempla una amplia gama de formas de cooperación administrativa para la determinación y recaudación de impuestos, que van desde el intercambio de información hasta la ejecución de acciones de cobro del extranjero, específicamente con miras a combatir la evasión y la elusión tributarias.
- El Convenio Nórdico de Asistencia Mutua en Asuntos Tributarios, derivado del Tratado firmado en 1972, en el cual se inspiró el Convenio Multilateral del Consejo de Europa y la OCDE. La nueva versión de Convenio Nórdico, que

acompaña los términos del citado Convenio Multilateral, se encuentra vigente desde 1991.

La experiencia de la gran mayoría de los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, no es muy amplia en materia de convenios específicos sobre intercambio de información.

Están vigentes apenas 10 convenios de aquel tipo, 9 celebrados con Estados Unidos y uno con Canadá.

Los convenios celebrados por aquellos países y la naturaleza de los impuestos cubiertos en ellos, son los siguientes:

PAIS	FECHA DE FIRMA	Impuestos cubiertos	
		DIRECTOS	INDIRECTOS
BARBADOS Estados Unidos	11/03/84	X	X(EU)
BERMUDA Estados Unidos	12/16/88	X	X
COSTA RICA Estados Unidos	03/15/89	X	X
HONDURAS Estados Unidos	09/27/90	X	X
JAMAICA Estados Unidos	12/18/86	X	X
MEXICO Canadá	03/16/90	X	
Estados Unidos	11/09/89	X	X
PERU Estados Unidos	02/15/90	X	X
REP. DOMINICANA Estados Unidos	08/07/89	X	X
TRINIDAD Y TOBAGO Estados Unidos	01/11/89	X	X(EU)

D. LOS TRABAJOS DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIA - CIAT, EN MATERIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACION

El tema del intercambio de información tiene un tratamiento prioritario en el CIAT, en la medida que se reconoce que ese intercambio constituye la forma más directa de asistencia entre las administraciones tributarias y resulta un instrumento

fundamental para la eficacia de esas administraciones, particularmente, para el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Siendo el CIAT una institución que tiene como finalidad primordial propiciar toda forma de cooperación internacional entre las administraciones tributarias, la promoción del intercambio de información es una de las iniciativas contempladas en sus Estatutos y Plan Estratégico.

Desde hace más de dos décadas, el tema del intercambio de información tributaria viene siendo abordado recurrentemente en las Asambleas Generales y Conferencias Técnicas del CIAT y con base principalmente en el Convenio del Consejo de Europa y en el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los Estados Unidos, a través de un Grupo de Trabajo reunido en Guatemala en febrero de 1990, se elaboró un primer Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información del CIAT, que pretendía ser un marco general de referencia para sus países miembros, al entrar en negociaciones para la celebración de convenios multilaterales o bilaterales sobre esa materia.

Posteriormente, en el marco del Convenio de Cooperación Técnica CIAT/Italia, se constituyó un Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional, uno de cuyos cometidos es el de propiciar el intercambio de informaciones tributarias para lo cual se entendió pertinente desarrollar las siguientes actividades:

- Revisar el anterior Modelo de Intercambio de Informaciones del CIAT, a fin de aclarar, precisar y complementar sus disposiciones, labor que se concluyó dando lugar al actual Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, aprobado por la 33ª Asamblea General, celebrada en El Salvador en 1999.
- Elaborar las notas explicativas del Modelo revisado, que también fueron concluidas y aprobadas por la 35ª Asamblea General, celebrada en Chile en 2001.
- Establecer estrategias y manuales para su utilización.
- Determinar las necesidades organizacionales para la realización de actividades de intercambio de información.
- Identificar y programar mecanismos de asistencia técnica y capacitación que faciliten el desarrollo del intercambio de informaciones tributarias.

Actualmente, el Grupo de Trabajo está conformado por funcionarios de Argentina, Brasil, Canadá, España, Estados Unidos, Italia, México y la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

El objetivo de los trabajos apunta a viabilizar la realización y aplicación de convenios de intercambio de información, que se consideran de vital importancia para el combate a la evasión tributaria, y que, no obstante, no han tenido el grado de utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT, especialmente en los de América Latina.

En ese sentido, las acciones del Grupo de Trabajo apuntan a establecer parámetros que van más allá de la existencia de un Modelo de Convenio, buscando apoyar y presentar soluciones para su efectiva implementación y aplicación por las administraciones tributarias.

D. PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS DEL MODELO DE CONVENIO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIONES DEL CIAT

El Modelo de Convenio de Intercambio de Informaciones Tributarias del CIAT, fue concluido y aprobado por la 33ª Asamblea General, celebrada en El Salvador en ese año.

Este Modelo pretende servir de referencia a los países miembros del CIAT para negociar y celebrar acuerdos o convenios para el intercambio de información, sean estos bilaterales o multilaterales.

1. Objeto y finalidad del intercambio

La finalidad y objeto perseguidos por el Modelo se relaciona a los expresado en el preámbulo y en el artículo 1 del mismo, en el sentido de que el intercambio de información, en todas sus modalidades, es uno de los principales instrumentos para el control y prevención de la defraudación, evasión y elusión tributarias y constituye un primer paso dentro de la asistencia mutua de las administraciones tributarias.

2. Ámbito de aplicación

En cuanto al ámbito subjetivo, el intercambio se aplica a informaciones referentes a cualquier individuo o empresa, independientemente de si ellos son o no residentes o nacionales de unos de los estados contratantes.

Con relación a los impuestos comprendidos, el ámbito objetivo del acuerdo se deja librado a lo que las parte decidan, pudiendo abarcar a la totalidad de los impuestos, a una determinada categoría de impuestos, o a un tipo de impuesto en particular. Lo recomendable sería otorgarle la mayor amplitud posible.

3. Modalidades de intercambio previstas

Se contempla la aplicación del intercambio de información en todas sus modalidades, incluyendo informaciones generales sobre ramos de actividad económica, fiscalizaciones simultáneas, y la realización de fiscalizaciones en el extranjero. Como formas de intercambiar la información se contemplan expresamente las siguientes:

INFORMACION HABITUAL O AUTOMÁTICA, el intercambiar información automáticamente involucra el suministro periódico de información sobre, por ejemplo, categorías específicas de ingresos (intereses, royalties, etc.) obtenidas en un estado por personas residentes en el otro, y que fue acordado por los estados con antelación. La tendencia es que este tipo de intercambio se produzca cada vez en mayor medida digitalmente.

Además, existen algunos tipos de actividades o transacciones que justifican la transmisión rutinaria de información, tales como apertura de sucursales o establecimientos de carácter permanente, de la constitución o liquidación de una empresa o de un trust o fideicomiso y de cierre o apertura de cuentas bancarias por parte de empresas.

Una de las ventajas más importantes de intercambiar información automáticamente, es que esta modalidad puede brindar información sobre contribuyentes o fuentes de ingresos hasta ahora desconocidos sin ninguna solicitud especial.

INFORMACION ESPONTÁNEA, los estados contratantes se transmiten mutuamente informaciones de manera espontánea, siempre que en el curso de sus propias actividades lleguen a conocer información que pueda ser relevante para el otro estado. Por ejemplo, un funcionario en el curso de una fiscalización, puede encontrarse con datos que, en su opinión, pueden ser importantes indicios para la aplicación de impuestos en el otro país. Con base en esos datos, puede sospechar que en el otro país se están obteniendo ventajas impositivas impropiedades. En tales casos esta información debe ser enviada a ese otro país, sin necesidad de esperar a que se reciba una solicitud de parte del mismo.

La información puede consistir en detalles referidos a la situación particular de un residente o de operaciones o relaciones que se vinculen con sus obligaciones tributarias en el otro país, o de todo tipo de transacciones o actividades que, de manera directa o indirecta, se relacionen con personas o empresas residentes en el otro país.

Son las propias autoridades las que deben determinar si este tipo de intercambio debe responder o no a directrices convencionales que lo regulen o si, por el contrario, es el propio país transmisor el que define cuando y como transmitir la información por él obtenida.

INFORMACION ESPECÍFICA, un estado podrá efectuar una solicitud específica de información al otro estado que supone puede ser obtenida por las autoridades de ese otro estado. Sólo se deberá recurrir a otro estado cuando se han agotado los instrumentos propios para obtener la información, ya que esta modalidad de consulta se considera un recurso suplementario de los que dispone internamente la administración tributaria, los que deberá agotar previamente. En

todo caso, la solicitud debe dejar claro sobre quien se está solicitando la información, qué información está siendo solicitada, y para que tipo de propósitos.

A su vez, el estado requerido deberá, entre otros aspectos, proceder al examen de libros, documentación, registros y todo otro tipo de elemento que se consideren importantes para la investigación que se realiza y, si fuera necesario, interrogar a toda persona que tenga conocimiento de las cuestiones bajo investigación o que tenga en su poder elementos o información relevantes sobre ellas.

4. Las fiscalizaciones simultáneas

Una figura de extrema importancia para la asistencia mutua es la de las fiscalizaciones simultáneas, que el propio Modelo define como "...un arreglo entre dos o más Estados contratantes para fiscalizar simultáneamente, cada uno en su propio territorio, la situación tributaria de una persona o personas en las cuales posean un interés común o conexo, a fin de intercambiar cualquier información relevante que obtengan de esa manera."

Esta figura tiene particular utilidad en el análisis de los precios de transferencia y en los casos en los que se haya detectado o exista la presunción de que se están llevando a cabo maniobras con países calificados como paraísos fiscales, toda vez que permite coordinar los esfuerzos de evaluación y control de ambas autoridades competentes. En sentido distinto a lo anterior, también puede resultar útil para la o las personas sujetas a fiscalización, en virtud de que este tipo de fiscalización evita o atenúa los costos administrativos o la duplicación de tareas que supone la atención, en momentos distintos, de cada una las autoridades competentes involucradas.

Al mismo tiempo, el modelo contempla algunas disposiciones relacionadas a aspectos operativos de las fiscalizaciones simultáneas como son la selección de casos y procedimientos de fiscalización, selección del sector y periodo a fiscalizar, la adhesión a la fiscalización y la interrupción de una fiscalización simultánea.

5. Fiscalizaciones en el extranjero

Las fiscalizaciones en el extranjero implican la presencia de funcionarios tributarios de un estado contratante en tareas de fiscalización o en partes de una inspección que realizan las autoridades tributarias del otro estado en su territorio.

Cabe considerar que esta figura puede ser muy útil y que implica la presencia de funcionarios del área tributaria de un país extranjero. La fiscalización en el extranjero puede obedecer a una invitación referida al análisis de los alcances de una solicitud de información o, también, para participar en una entrevista con un contribuyente local relacionado con la información requerida, en ese sentido, la presencia del funcionario extranjero puede aportar una mayor precisión, conforme al

interés del país solicitante, a la información a ser transmitida. También, la visita podría responder a los deseos del propio contribuyente en el caso de que prefiera que, los inspectores de otro país, consulten sus libros y registros en el lugar en que los mismos son llevados, en vez de tener que enviarlos al extranjero, lo que en ciertas circunstancias puede ser difícil de hacer.

CONCLUSIONES

Las conclusiones que cabría destacar atendiendo a las consideraciones anteriormente formuladas, y con especial referencia a la situación del intercambio de información en los países de América Latina y el Caribe miembros del CIAT, y a las perspectivas de fortalecimiento de ese intercambio en sus administraciones tributarias, son las siguientes:

- El proceso de globalización determina que, cada vez y en mayor medida, sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extrafronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias.
- Las cláusulas del tipo del artículo 26 del Modelo de la OCDE, representan una solución tan sólo parcial para las necesidades de intercambio de información, en razón de las diversas limitaciones que allí se establecen para que proceda ese intercambio.
- La utilización de un único instrumento o convenio al servicio de dos objetivos distintos, siempre introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de alguno de ellos. En el caso de los convenios de doble tributación, ese perjuicio recae manifiestamente en el de intercambio de información.
- Los convenios específicos sobre intercambio de información, cuando se trata de combatir la evasión y elusión tributarias, son una forma más eficaz y operativa para el logro de ese objetivo que la inserción de una cláusula sobre esa materia en los convenios sobre doble tributación.
- Debería otorgarse la mayor amplitud posible a los convenios sobre intercambio de información en términos de impuestos cubiertos.
- Las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas, posibilidades materiales de intercambiar la información, y de necesidades formales para que la información recibida pueda ser útil (por ejemplo, que tenga validez probatoria), son difíciles de resolver a satisfacción de cada país contratante, por lo cual se requiere atender pormenorizadamente todos aquellos aspectos.
- La peculiaridad de los convenios de asistencia administrativa y, dentro de éstos, de los de intercambio de información, haría recomendable que se celebren de

forma bilateral, de manera que se contemplen los intereses de ambas partes y, muy especialmente, se definan con precisión los compromisos asumidos.

- Cabría pensar en la celebración de convenios multilaterales, cuando se trate de grupos de países copartícipes en procesos de integración y que ya cuentan con importantes intereses comunes (considerable intercambio económico, por ejemplo).
- El criterio de la reciprocidad legal y material, especialmente este último, resulta contrario al espíritu de solidaridad que debería primar en la asistencia administrativa. Es una solución inadecuada y que debería ser eliminada o, al menos, sumamente atenuada, muy especialmente cuando se trate de convenios entre países con notorias diferencias de desarrollo.
- Por último, siendo los convenios de intercambio de información un instrumento de combate a la evasión y elusión, resulta importante la participación de los administradores tributarios en su negociación, en particular, para que en ellos se consagren los mecanismos y formalidades que les otorguen eficacia operativa.
- Entre las acciones que el CIAT desarrolla para fortalecer a las administraciones tributarias de sus países miembros, las emprendidas en este campo van más allá de la elaboración de un Modelo de Convenio, buscando también identificar posibilidades y soluciones operativas para un efectivo intercambio de información.

Sr. Claudino Pita
Director de Planificación Estratégica y Estudios
Secretaría Ejecutiva - CIAT
Correo Electrónico: CPita@ciat.org

ANEXO I - ALCANCES DE LAS CLÁUSULAS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LOS DISTINTOS MODELOS

ELEMENTO	OCDE 1963	OCDE 1977	OCDE ACTUAL	ONU	DECISIÓN 40
FINALIDAD	<i>aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas</i>	<i>aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas</i>	<i>aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas</i>	<i>para la aplicación de las disposiciones del Convenio, o de las leyes internas, <u>en particular para la prevención del fraude o evasión de tales impuestos</u></i>	<i>resolver, de mutuo acuerdo, cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación del Convenio y <u>establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión</u></i>
IMPUESTOS COMPRENDIDOS	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>	<u>impuestos de toda clase y denominación percibidos por cuenta de los Estados Contratantes, o sus subdivisiones políticas o sus entidades locales</u>	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>	<i>impuestos comprendidos en el Convenio</i>
ÁMBITO PERSONAL DE LA INFORMACIÓN		<u>podrá referirse a no residentes en ninguno de los Estados contratantes</u>	<i>podrá referirse a no residentes en ninguno de los Estados contratantes</i>	<i>podrá referirse a no residentes en ninguno de los Estados contratantes</i>	
TRATAMIENTO DE LA INFORMACIÓN RECIBIDA	<i>la información transmitida será tratada como secreta</i>	<i>la información transmitida será tratada como secreta <u>de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado</u></i>	<i>la información transmitida será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado</i>	<i>la información transmitida será tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida bajo la ley interna de ese Estado</i>	<i>la información transmitida será considerada secreta</i>
ELEMENTO	OCDE 1963	OCDE 1977	OCDE ACTUAL	ONU	DECISIÓN 40

UTILIZACIÓN DE LA INFORMACIÓN RECIBIDA	<i>no será revelada a ninguna persona o autoridad diferente de aquellas encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos que son materia del Convenio</i>	<u>será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos cubiertos por el Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.</u>	<i>será revelada solamente a persona o autoridad (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos aludidos para el intercambio de información en el Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos. Ellos podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.</i>	<u>si la información es originalmente considerada como secreta en el Estado transmitente, ella será revelada solamente a personas o autoridades (incluyendo tribunales y órganos administrativos) involucrados en la liquidación o recaudación de, el procesamiento coactivo o enjuiciamiento respecto de, o en la resolución de apelaciones en relación a, los impuestos que son materia del Convenio. Estas personas o autoridades usarán la información solo para estos propósitos pero podrán revelar la información en procesos públicos de tribunales o en decisiones judiciales.</u>	<i>no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos, que son materia del presente Convenio.</i>
LIMITACIONES (Eximentes de la obligación de informar)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i> ▪ <i>Revelar secretos y orden público</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i> ▪ <i>Revelar secretos y orden público</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i> ▪ <i>Revelar secretos y orden público</i> 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de derecho</i> ▪ <i>Inexistencia de reciprocidad de hecho</i> ▪ <i>Revelar secretos y orden público</i> 	
ELEMENTO	OCDE 1963	OCDE 1977	OCDE ACTUAL	ONU	DECISIÓN 40

COMUNICACIÓN ENTRE AUTORIDADES				<u><i>Las autoridades competentes, a través de consultas, desarrollarán condiciones apropiadas, métodos y técnicas concernientes a los asuntos referentes a tales intercambios de información pudiendo, inclusive, cuando sea apropiado, intercambiar información respecto a la evitación de impuestos.</i></u>	<i>las autoridades competentes de los Estado contratantes podrán comunicarse directamente entre sí</i>
---	--	--	--	---	--

ANEXO II - Cláusulas sobre intercambio de información

PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
ANTILLAS HOLANDESAS (2):			
Reino de Holanda (Multilateral)	28 de octubre de 1964	37/8	OCDE 1977* (-)
Noruega	17 de diciembre de 1990	27	OCDE 1977
ARGENTINA (18):			
Alemania	27 de noviembre de 1979	26	OCDE 1963 (-)
Austria	17 de enero de 1982	26	OCDE 1977 (-)
Australia	31 de diciembre de 1999	26	OCDE 1977
Bélgica	22 de julio de 1999	26	OCDE 1977
<i>Bolivia</i>	<i>4 junio de 1979</i>	<i>20</i>	<i>PACTO ANDINO</i>
<i>Brasil</i>	<i>7 de diciembre de 1982</i>	<i>26</i>	<i>OCDE 1963</i>
Canadá	30 de diciembre de 1994	26	OCDE 1977 (+)
<i>Chile</i>	<i>19 de diciembre de 1985</i>	<i>22</i>	<i>PACTO ANDINO</i>
Dinamarca	4 de septiembre de 1997	27	OCDE 1977
España	28 de julio de 1994	26	OCDE 1977
Finlandia	5 de diciembre de 1996	26	OCDE 1977
Francia	1 de marzo de 1981	27	OCDE 1977
Holanda	11 de febrero de 1998	29	OCDE 1977
Italia	15 de diciembre de 1983	27	OCDE 1977 (+)
Noruega	30 de diciembre de 2001	27	OCDE 1977 (+)
Reino Unido	1 de agosto de 1997	27	OCDE 1977 (-) (+)
Suecia	5 de junio de 1997	25	OCDE 1977 (+)
Suiza	23 de abril de 1997	NO SE PREVÉ	
ARUBA (1):			
Reino de Holanda (Multilateral)	28 de octubre de 1964	37/8	OCDE 1977* (-)
BARBADOS (11):			
<i>CARICOM</i>	<i>30 de noviembre de 1994</i>	<i>24</i>	<i>OCDE 1977 (-)</i>
Canadá	23 de diciembre de 1980	28	OCDE 1977 (-)
China	27 de octubre de 2000	26	OCDE 1977 (+)
<i>Cuba</i>	<i>18 de marzo de 2002</i>	<i>26</i>	<i>OCDE 1977 (-)</i>
Estados Unidos	28 de febrero de 1986	26	OCDE 1977 (+)
Finlandia	20 de agosto de 1992	29	OCDE 1977 (-) (+)
Noruega	30 de julio de 1991	28	OCDE 1977 (+)
Reino Unido	26 de julio de 1970	24	OCDE 1963* (+)
Suecia	29 de diciembre de 1991	27	OCDE 1977 (-) (+)
PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
Suiza	1 de enero de 1961	20	OCDE 1963* (-)
<i>Venezuela</i>	<i>17 de enero de 2001</i>	<i>25</i>	<i>OCDE 1977 (+)</i>

BOLIVIA (7):			
Alemania	12 de julio de 1995	26	OCDE 1977 (-)
<i>Argentina</i>	<i>4 de julio de 1979</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
España	25 de noviembre de 1998	27	OCDE 1977
Francia	1 de noviembre de 1996	26	OCDE 1977 (-)
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
Reino Unido	23 de octubre de 1995	26	OCDE 1977 (-) (+)
Suecia	4 de octubre de 1995	25	OCDE 1977
BRASIL (24):			
Alemania	30 de diciembre de 1975	27	OCDE 1963 (-)
<i>Argentina</i>	<i>7 de Diciembre de 1982</i>	26	<i>OCDE 1963</i>
Austria	1 de Julio de 1976	26	OCDE 1963
Bélgica	13 de julio de 1973	26	OCDE 1963
Canadá	23 de diciembre de 1985	25	OCDE 1963
China	5 de febrero de 1995	26	OCDE 1977 (+)
Dinamarca	5 de diciembre de 1974	26	OCDE 1963
<i>Ecuador</i>	<i>30 de diciembre de 1987</i>	26	<i>OCDE 1963</i>
España	3 de diciembre de 1975	26	OCDE 1963
Finlandia	26 de diciembre de 1997	25	OCDE 1977
Filipinas	7 de octubre de 1991	26	OCDE 1963 (-)
Francia	12 de junio de 1972	26	OCDE 1963
Holanda	20 de noviembre de 1991	26	OCDE 1963 (-)
Hungría	13 de julio de 1990	26	OCDE 1963 (-)
India	11 de marzo de 1992	26	OCDE 1977 (+) (-)
Italia	24 de abril de 1981	26	OCDE 1963 (-)
Japón	31 de diciembre de 1967	24	OCDE 1963 (-) (+)
Korea	21 de noviembre de 1991	26	OCDE 1963 (-)
Luxemburgo	23 de julio de 1980	27	OCDE 1963
Noruega	26 de noviembre de 1981	27	OCDE 1963 (-)
Portugal	5 de octubre de 2001	26	OCDE 1977 (+)
República Checa	14 de noviembre de 1990	26	OCDE 1963 (-)
República Eslovaca	14 de noviembre de 1990	26	OCDE 1963 (-)
Suecia	29 de diciembre de 1975	26	OCDE 1963
CHILE (3):			
<i>Argentina</i>	<i>19 de diciembre de 1985</i>	22	<i>PACTO ANDINO</i>
PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
Canadá	28 de octubre de 1999	26	OCDE 1977 (+)
<i>México</i>	<i>15 de noviembre de 1999</i>	26	<i>OCDE 1977 (+)</i>
COLOMBIA (1):			
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
CUBA (2):			

España	31 de diciembre de 2000	27	OCDE 1977
<i>Barbados</i>	<i>18 de marzo de 2002</i>	26	OCDE 1977 (-)
ECUADOR (10):			
Alemania	25 de junio de 1986	26	OCDE 1977 (-)
<i>Brasil</i>	<i>30 de diciembre de 1987</i>	26	OCDE 1963
Canadá	20 de diciembre de 2001	25	OCDE 1977 (+)
España	19 de abril de 1993	27	OCDE 1977
Francia	25 de marzo de 1992	26	OCDE 1977
Italia	1 de febrero de 2002	27	OCDE 1977
<i>México</i>	<i>30 de Julio de 1992</i>	25	OCDE 1977
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	PACTO ANDINO
Rumania	22 de enero 1996	28	OCDE 1977
Suiza	22 de diciembre de 1995	NO SE PREVÉ	
JAMAICA (12):			
Alemania	15 de septiembre de 1976	26	OCDE 1963 (-)
Canadá	2 de abril de 1981	26	OCDE 1963 (+)
<i>Caricom</i>	<i>30 de noviembre de 1994</i>	24	OCDE 1977 (-)
China	16 de marzo de 1997	26	OCDE 1977
Dinamarca	10 de octubre de 1991	27	OCDE 1977
Estados Unidos	29 de diciembre de 1981	27	OCDE 1977* (+)
Francia	21 de mayo de 1998	25	OCDE 1977 (+)
Israel	3 de septiembre de 1985	27	OCDE 1977 (+)
Noruega	2 de noviembre de 1992	27	OCDE 1977
Reino Unido	31 de diciembre de 1973	25	OCDE 1963* (+)
Suecia	7 de abril de 1986	26	OCDE 1977 (+)
Suiza	27 de diciembre de 1995	NO SE PREVÉ	
MÉXICO (26):			
Alemania	30 de diciembre de 1993	26	OCDE 1977 (-)
Bélgica	1 de febrero de 1997	25	OCDE 1977
Canadá	11 de mayo de 1992	25	OCDE 1977 (+)
PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
<i>Chile</i>	<i>15 de noviembre de 1999</i>	26	OCDE 1977 (+)
Dinamarca	22 de diciembre de 1997	27	OCDE 1977 (+)
<i>Ecuador</i>	<i>13 de diciembre de 2000</i>	25	OCDE 1977
España	6 de octubre de 1994	26	OCDE 1977
Estados Unidos	28 de diciembre de 1993	27	OCDE 1977* (+)
Finlandia	14 de julio de 1998	25	OCDE 1977
Francia	31 de diciembre de 1992	24	OCDE 1977
Holanda	13 de octubre de 1994	25	OCDE 1977
Irlanda	31 de diciembre de 1998	25	OCDE 1977
Israel	9 de mayo de 2000	27	OCDE 1977
Italia	12 de marzo de 1995	25	OCDE 1977

Japón	6 de noviembre de 1996	25	OCDE 1977 (+)
Korea	11 de febrero de 1995	26	OCDE 1977
Luxemburgo	27 de diciembre de 2001	26	OCDE 1977 (+)
Noruega	23 de enero de 1996	27	OCDE 1977
Polonia	28 de agosto de 2002	26	OCDE 1977
Portugal	9 de febrero de 2001	26	OCDE 1977
Reino Unido	15 de diciembre de 1994	27	OCDE 1977 (+)
República Checa	27 de diciembre de 2002	26	OCDE 2000 (+)
Rumania	15 de agosto de 2001	28	OCDE 1977
Singapur	14 de septiembre de 1995	26	OCDE 1977 (-)
Suecia	18 de diciembre de 1992	25	OCDE 1977
Suiza	8 de septiembre de 1994	24	OCDE 1963* (-)
PERÚ (2):			
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
Suecia	18 de junio de 1968	19	OCDE 1963* (+)
REPUBLICA DOMINICANA (1):			
Canadá	13 de abril de 1977	26	OCDE 1963
SURINAM (1):			
Holanda	25 de noviembre de 1975	27 Y 29	OCDE 1977*
TRINIDAD Y TOBAGO (13):			
Alemania	28 de enero de 1977	25	OCDE 1963 (-)
Canadá	28 de febrero de 1996	25	OCDE 1977
<i>Caricom</i>	<i>30 de noviembre de 1994</i>	24	<i>OCDE 1977 (-)</i>
Dinamarca	17 de mayo de 1971	23	OCDE 1963* (+)
Estados Unidos	30 de diciembre de 1970	24	OCDE 1963* (+)
PAÍS	FECHA DE ENTRADA EN VIGOR	ARTÍCULO	MODELO
Francia	1 de abril de 1989	27	OCDE 1977 (+)
India	13 de octubre de 1999	26	OCDE 1977 (+)
Italia	19 de abril de 1974	25	OCDE 1963
Noruega	7 de agosto de 1970	23	OCDE 1963 (+)
Reino Unido	22 de diciembre de 1983	26	OCDE 1977 (-)
Suecia	12 de diciembre de 1984	26	OCDE 1977 (+)
Suiza	20 de marzo de 1974	NO SE PREVÉ	
<i>Venezuela</i>	<i>31 de diciembre de 1997</i>	26	<i>OCDE 1977 (+)</i>
URUGUAY (2):			
Alemania	28 de junio de 1990	26	OCDE 1977 (-)
Hungría	13 de agosto de 1993	27	OCDE 1977
VENEZUELA (17):			
Alemania	19 de agosto de 1997	26	OCDE 1977 (-)

<i>Barbados</i>	<i>17 de enero de 2001</i>	25	OCDE 1977 (+)
Bélgica	13 de noviembre de 1998	26	OCDE 1977 (+)
Dinamarca	21 de junio de 2001	27	OCDE 1977 (+)
Estados Unidos	30 de diciembre de 1999	27	OCDE 1977 (+)
Francia	15 de octubre de 1993	26	OCDE 1977
Holanda	11 de diciembre de 1997	27	OCDE 1977
Indonesia	18 de diciembre de 2000	26	OCDE 1977 (+)
Italia	14 de diciembre de 1993	26	OCDE 1977 (+)
Noruega	8 de octubre de 1998	27	OCDE 1977 (+)
<i>Pacto Andino</i>	<i>11 de junio de 1971</i>	20	<i>PACTO ANDINO</i>
Portugal	8 de enero de 1998	26	OCDE 1977 (+)
Reino Unido	31 de diciembre de 1996	26	OCDE 1977 (+)
Rep. Checa	12 de noviembre de 1997	26	OCDE 1977 (+)
Suecia	3 de diciembre de 1998	26	OCDE 1977 (+)
Suiza	23 de diciembre de 1997	NO SE PREVÉ	
<i>Trinidad y Tobago</i>	<i>31 de diciembre de 1997</i>	26	OCDE 1977 (+)

Referencias:

(*) Cláusula con similares alcances pero con distinta estructura y/o redacción.

(-) Limitación de los alcances de la cláusula modelo adoptada.

(+) Extensión de los alcances de la cláusula modelo adoptada.

Caso práctico:

Tema 2.3 EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES TRIBUTARIAS

Gabriel Oliver

Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
(México)

SUMARIO: Antecedentes.- Particularidades en la Operación del Programa de Intercambio de Información.- Nuevos Enfoques y Nuevas Necesidades de Intercambio de Información.

ANTECEDENTES

La necesidad de contar con información fiscal que permitiera efectuar la correcta determinación de los efectos tributarios de las transacciones con efectos internacionales por parte de la autoridad fiscal Mexicana, obligó en su momento a nuestro país a considerar la urgente necesidad de contar con instrumentos jurídicos adicionales que le permitieran tener acceso a dicha información, cuando la misma resultaba prácticamente inaccesible.

Por lo anterior, durante los años de 1989 y 1990, nuestro país formalizó dos acuerdos de Intercambio de Información Fiscal, con los Gobiernos de los Estados Unidos de América y de Canadá respectivamente, que permitieran alcanzar el objetivo de contar con instrumentos efectivos para realizar una correcta determinación de la situación fiscal de nuestros contribuyentes, cuando éstos últimos efectuaran operaciones con residentes de los dos países antes mencionados

Cabe destacar que los dos acuerdos de intercambio de información antes mencionados, fueron formalizados atendiendo en todo momento a los principios que, sobre la materia de intercambio de información ha dictado la OCDE.

Derivado de las acciones antes citadas, México inició en el año de 1990 su práctica en materia de intercambio de información fiscal mediante la creación de una incipiente área de Auditoría Internacional, encargada única y exclusivamente de dichas actividades de intercambio, con cargas de trabajo relativamente bajas, ya que a partir del año en cita, dicha área comenzó a desarrollar y ejecutar un programa interno de capacitación enfocado a las áreas revisoras a nivel nacional, para el efecto de que éstas últimas conocieran el programa de intercambio y los beneficios que generaría en el desarrollo de sus actividades fiscalizadoras.

En adición a lo anterior, y derivado de los efectos de la globalización mundial y de la apertura de nuestras fronteras durante la década de los 90's, se comenzó a crear una red amplia de tratados para evitar la doble imposición, formalizados tomando en cuenta el modelo convenio de la OCDE, a efectos de precisamente evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

Al respecto, se tiene que nuestro país formalizó durante la década de los 90's y hasta la fecha, los siguientes Tratados para evitar la doble imposición:

Socio fiscal	Año de entrada en vigor
Alemania	1994
Bélgica	1998
Canadá	1993
Corea	1996
Chile	2000
Dinamarca	1998
Ecuador	2001
España	1995
Estados Unidos de América	1994
Finlandia	1999
Francia	1993
Italia	1996
Israel	2000
Irlanda	1999
Japón	1997
Luxemburgo	2002
Noruega	1997
Países Bajos	1995
Polonia	2003
Portugal	2002
Reino Unido	1994
República Checa	2003
Rumania	2002
Singapur	1996
Suecia	1993
Suiza	1995

De lo anterior, se desprende que actualmente México ya cuenta con una red en vigor de 26 tratados, los cuales fueron formalizados con nuestros principales socios comerciales. No obstante lo anterior, los esfuerzos para ampliar dicha red continúan, por lo que actualmente se mantienen negociaciones en curso con aproximadamente once países.

Cabe destacar que la mayoría de los tratados antes citados, y que ya han sido formalizados, contienen cláusulas de intercambio de información amplio, lo cual, sin lugar a dudas, incrementa las posibilidades de nuestro país para obtener información necesaria que le permita realizar determinaciones para efectos tributarios plenamente documentadas y precisas respecto a la situación fiscal de nuestros contribuyentes.

Derivado de lo anterior, desde el inicio del programa de intercambio de información y hasta la fecha, se han procesado 1,227 solicitudes de nuestro país al extranjero, así como también se ha dado atención a 334 solicitudes del extranjero a nuestro país.

Tomando en consideración que históricamente ha existido una alta interrelación de operaciones comerciales con los Estados Unidos de América, la mayoría de las solicitudes atendidas referidas con anterioridad se han tramitado con dicho país, las cuales en porcentaje respecto al total de solicitudes de intercambio de información tramitadas, han representado el 94%.

Sin embargo, y no obstante que existe un alto grado de concentración en los trámites de intercambio de información con los Estados Unidos, durante la parte final de los 90's y hasta la fecha se ha incrementado la actividad de intercambio de información con otros países de América, Asia y Europa.

PARTICULARIDADES EN LA OPERACIÓN DEL PROGRAMA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

El programa de intercambio de información en México se encuentra centralizado, y existe sólo una autoridad competente facultada para llevarlo a cabo. Las razones por las cuales se ha operado este programa de forma centralizada, responden exclusivamente a la necesidad de contar con un control único que sea capaz de vigilar la adecuada operación, seguimiento y administración del mismo.

Por lo anterior, actualmente y derivado de la experiencia acumulada en la operación por más de diez años, actualmente se cuenta con agentes especializados, a los cuales se les asignan los casos de intercambio para su atención, desde el inicio del procedimiento y hasta su conclusión.

En este sentido, la autoridad competente mexicana en materia de intercambio de información recibe de áreas locales de auditoría las solicitudes de intercambio, y actúa como un intermediario y punto de control entre dichas áreas locales y el extranjero.

La participación de los agentes especializados en los trámites relacionados con solicitudes de intercambio de información efectuadas por nuestras áreas locales revisoras ha resultado determinante para lograr los objetivos esperados cuando dicho proceso de intercambio de información inicia, ya que dichos agentes se encargan de analizar las características, necesidades de información específica y las tareas realizadas por el área local revisora, de tal forma que se evite trasladar cargas de

trabajo excesivas o innecesarias a las autoridades competentes de nuestros socios fiscales.

Inclusive, el aporte de la experiencia acumulada por dichos agentes previo al trámite de intercambio de información al extranjero permite direccionar perfectamente los objetivos y necesidades de información de las áreas fiscalizadoras.

Asimismo, cuando se reciben solicitudes de intercambio de información de nuestros socios fiscales, los agentes especializados en comento también atienden dichas solicitudes encargándose por completo de efectuar las investigaciones que resulten necesarias para proporcionar de forma eficiente, la información requerida.

Por lo anterior, la autoridad competente mexicana al desarrollar las labores de intercambio de información de forma integral (es decir, al dar trámite a solicitudes nacionales y del extranjero), le permite realizar un seguimiento puntual de los resultados obtenidos en el intercambio de información en general, sobre todo en términos de su oportunidad, de calidad de la información recibida o proporcionada, y de reciprocidad.

De igual forma, y a fin de incrementar los vínculos de comunicación necesaria en toda relación entre gobiernos, la autoridad competente mexicana procura mantener una cercanía con otras autoridades competentes a través de la relación personal, y a través de las reuniones frecuentes con los representantes fiscales de dichos gobiernos extranjeros encargados de las funciones de intercambio de información.

Por otra parte, por lo que hace al tipo, naturaleza y extensión de la información solicitada por parte de las áreas revisoras locales, en la práctica se ha observado que la mayoría de los requerimientos de intercambio se han concentrado en la verificación de la documentación soporte de las transacciones internacionales, la obtención de documentación bancaria, bursátil y fiduciaria, la corroboración de la existencia de operaciones, la identificación de beneficiarios efectivos, etc., con resultados positivos.

Cabe destacar que en transacciones internacionales, se ha registrado un número creciente de operaciones en las que, a fin de distorsionar los resultados reportados para efectos de impuesto sobre la renta, los contribuyentes optan por utilizar comprobantes apócrifos o con información alterada, sobre todo para efectos de acreditar la procedencia de deducciones.

De igual forma, por lo que hace a regalías, asistencia técnica, intereses exentos de retención, etc., los contribuyentes tienden a manipular la naturaleza real de los pagos que efectúan a residentes en el extranjero, o en su defecto a distorsionar las bases sobre las cuales resulta procedente aplicar una tasa de retención.

Asimismo, y a efectos de aprovechar los beneficios previstos en los tratados para evitar la doble imposición, los contribuyentes mexicanos que han efectuado pagos al extranjero han encontrado incentivos para aprovechar las tasas de retención reducidas

aplicables a residentes de los estados contratantes, manipulando indebidamente la residencia para efectos fiscales de los beneficiarios efectivos, o en su caso han aplicado dichas tasas reducidas en los pagos al extranjero que efectúan ocultando a toda costa la residencia de los beneficiarios de los mismos.

Los ejemplos anteriores, que han sido observados en la práctica no constituyen las únicas áreas en las que el intercambio de informaciones tributarias, como herramienta útil de apoyo a la fiscalización, ha jugado un papel importante, sino que se trata de una serie de ejemplos de las situaciones más comunes en las que el intercambio de información ha producido resultados favorables.

No obstante lo anterior, y dada la creciente complejidad en las transacciones internacionales, se espera que el intercambio de informaciones tributarias se incremente, y cambie adecuándose a las crecientes y más diversificadas transacciones que sean materia de una auditoría en la que tengan injerencia dichas transacciones internacionales.

Adicionalmente, y por los efectos crecientes en la complejidad en las transacciones y por la necesidad creciente de realizar intercambios de información oportunos que complementen adecuadamente los esfuerzos de fiscalización en nuestro país, los intercambios de información automáticos cobrarán mayor relevancia. La obtención de información automática por parte de nuestro país cobró una importancia considerable, ya que ha servido de base para efectuar revisiones por sectores o materias de fiscalización específicas.

En este sentido, a partir de 1997 se incorporaron a nuestras actividades de intercambio de informaciones tributarias, las adecuaciones sugeridas por la OCDE para el Intercambio de Información Automático, destacando el control sobre el Número de Identificación Fiscal de residentes en el extranjero y la adopción del formato único de intercambio de información de la OCDE.

A efectos de estar en posibilidad de controlar la información relativa a los números de identificación fiscal de residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza mexicana, fue necesario adecuar nuestra Legislación fiscal, introduciendo obligaciones a los contribuyentes para que éstos recopilaran y proporcionaran dicha información en declaraciones informativas de manera recurrente. De igual forma, México estableció formatos de declaraciones informativas en las que los contribuyentes proporcionarían dicha información.

Asimismo, también resultó necesario identificar expresamente en nuestra legislación de impuesto sobre la renta, los efectos derivados del incumplimiento a proporcionar la información de pagos a residentes en el extranjero, que en la especie resulta ser el rechazo a las deducciones derivadas de los pagos al extranjero realizados, y por los cuales no se proporcione la información en comento en el tiempo y forma establecidos.

La información que los contribuyentes que realicen pagos a residentes en el extranjero están obligados a proporcionar a la autoridad fiscal mexicana en las declaraciones informativas antes citadas, coincide con los requisitos mínimos establecidos por la OCDE en materia de intercambio automático de información y contiene los datos del número de identificación fiscal del beneficiario efectivo de dichos pagos con el objetivo de facilitar a la autoridad fiscal extranjera que es receptora de tal información, el cotejo, identificación y cruce de dicha información con la contenida en sus bases de datos. En este sentido, la información obtenida por México es la siguiente:

- Nombre del Contribuyente
- Nombre del Beneficiario Efectivo
- Número de Identificación Fiscal
- País de residencia
- Monto de las transacciones
- Naturaleza de las transacciones
- Impuesto sobre la Renta retenido y enterado
- Tasa de retención utilizada

La información de pagos a residentes en el extranjero declarada por los contribuyentes en los formatos establecidos al efecto, se recibe por nuestras oficinas locales de recaudación a nivel nacional y se captura, depura y se ordena en el formato OCDE a nivel central por parte del personal de la autoridad competente mexicana en materia de intercambio de información.

La información capturada de los formatos en comento, rutinariamente es intercambiada con las autoridades fiscales competentes de nuestros socios fiscales sobre bases de reciprocidad.

NUEVOS ENFOQUES Y NUEVAS NECESIDADES DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

No obstante los esfuerzos anteriores, la globalización impone retos cambiantes y diferentes.

En este sentido, se ha observado una participación creciente de países identificados como paraísos fiscales en las transacciones internacionales con el fin de ocultar o diferir el reconocimiento de los ingresos correspondientes a residentes en nuestro país.

México como país miembro de la OCDE cumple sus recomendaciones y se ha comprometido con los trabajos que dicho organismo ha realizado en materia del combate a la competencia fiscal nociva, adoptando fielmente las recomendaciones de dicho organismo.

En este sentido, desde 1997 nuestro país introdujo en su legislación medidas unilaterales tendientes a combatir la celebración de operaciones con paraísos fiscales.

Al respecto, se tiene que desde el año de 1997 en cita, México introdujo a su legislación un régimen jurisdiccional de transparencia fiscal internacional (“Controlled Foreign Corporations”) el cual busca evitar el diferimiento en el reconocimiento de los ingresos que los contribuyentes obtengan de operaciones celebradas con residentes de determinados países.

Para la definición del régimen por jurisdicción antes citado, México realizó un estudio exhaustivo tendiente a identificar aquellos países cuya carga fiscal a nivel corporativo fuera mínima o nula, o aquellos países para los que acceder a su información fuera prácticamente imposible. Derivado de lo anterior, y como resultado de dicho estudio México actualmente cuenta con una de las listas de países identificados como paraísos fiscales más amplias a nivel mundial, la cual la conforman 92 territorios con regímenes fiscales preferentes.

Adicionalmente, y por lo que hace a los pagos que se efectúen a residentes de dichos territorios con regímenes fiscales preferentes que califiquen como deducciones, México también consideró conveniente inhibir o reducir las transacciones con residentes de dichos regímenes considerando en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta como no deducibles dichos pagos efectuados, y a la vez, por lo que se refiere a pagos por conceptos sujetos a retención en la fuente, se incrementó al máximo las tasas de retención aplicables, es decir, se aplican tasas del 40% sin deducción o reducción alguna.

No obstante lo anterior, la legislación mexicana prevé que los países identificados como paraísos fiscales pueden ser retirados de nuestra lista siempre y cuando celebren acuerdos de intercambio de información con nuestro país.

Los avances en la experiencia obtenida por nuestro país en materia de intercambio de informaciones tributarias, el marco regulatorio existente, el incremento en nuestra red de tratados vigentes, y la adopción de las recomendaciones de la OCDE, constituyen avances considerables, sin embargo, ante las circunstancias y nuevos retos en materia de fiscalización internacional, consideramos que dichos avances aún no son suficientes.

En este sentido, México se ha comprometido de manera significativa con los trabajos de la OCDE para crear un Convenio Modelo de intercambio de información fiscal con jurisdicciones cooperantes. Los trabajos relacionados con el diseño y desarrollo del Convenio modelo antes citado derivan de los trabajos del foro de prácticas fiscales nocivas, que dicha organización ha desarrollado en los últimos años. En este sentido, actualmente ya existe un acuerdo respecto a las versiones del Convenio Modelo antes citado en sus versiones bilateral y multilateral, lo cual sin duda alguna servirá de base para comenzar las negociaciones de cada país con los países que sean identificados por la OCDE como jurisdicciones fiscales cooperantes.

Los esfuerzos por mejorar el acceso a información fiscal vía el intercambio de informaciones tributarias entre países, se ha replicado en los trabajos que ha

desarrollado el CIAT, con la creación de su versión de Convenio Modelo de intercambio de información tributaria, el cual contiene los principios y directrices esenciales para establecer y mejorar las tareas de intercambio de información a nivel internacional.

Tomando en cuenta los avances y logros significativos alcanzados en los trabajos de la OCDE y del CIAT, en los que nuestro país ha participado activamente, México ha desarrollado un convenio modelo propio para comenzar a formalizar acuerdos de intercambio de información fiscal con otros países (Convenio Mexicano).

El Convenio Mexicano de Intercambio de Información será la base de negociación que utilice nuestro país en negociaciones futuras con los países identificados en nuestra legislación como territorios con regímenes fiscales preferentes.

Actualmente ya se cuenta con una agenda de países identificados como paraísos fiscales con los cuales tenemos interés de negociar. Sin embargo, la disposición, compromiso e interés de dichos países para formalizar los acuerdos antes citados serán vigilados estrechamente por nuestro país informando respecto de los avances logrados a la OCDE.

Sr. Gabriel Oliver
Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
México
Correo electrónico: gabriel.oliver@sat.gob.mx

Ponencia

Tema 3 **EL CONTROL Y COMBATE A LAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS NOCIVAS**

Luis Manuel Teles de Menezes Leitao
Profesor de la Universidad Clásica de Lisboa
(Portugal)

SUMARIO: 1. Generalidades.- 2. Definición de Paraísos Fiscales y Medios de Combate.- 2.1 Definición de paraíso fiscal.- 2.2 Medidas de combate a los paraísos fiscales.- 2.2.1 Generalidades.- 2.2.2 La inversión de la carga de la prueba.- 2.2.3 Las disposiciones tipo "subsección f" ("subpart f rules") o "cfc" ("controlled foreign companies").- 3. Otras Medidas Contra la Evasión Internacional.- 3.1 El régimen de los precios de transferencia.- 3.2 La subcapitalización resultante de relaciones con el-residentes.- 3.3 Medidas contra el uso abusivo de los convenios para evitar la doble tributación.- 4. Conclusión.

1. GENERALIDADES

En el ámbito del tema central de esta conferencia "Aspectos fundamentales en las acciones de control de las administraciones tributarias" nos cabe introducir el tema 3, "El control y combate a las prácticas tributarias nocivas", que después se desdoblará en los subtemas 3.1. "Definición y uso de paraísos fiscales y medios de combate", 3.2. "Mecanismos y formas de control del lavado de dinero" y 3.3. "La planificación tributaria a nivel internacional (sociedades de papel, *treaty shopping*, *thin capitalization*, etc.)". Se optó, así, por efectuar un abordaje genérico de este tema, siendo sus aspectos específicos objeto de concreción en las ponencias posteriores.

Es sabido que el conocido fenómeno de la globalización de la economía provocó un gran intercambio de flujos financieros a nivel internacional, diciéndose que el capital tiene patria y se mueve a gran velocidad hacia donde le son ofrecidas condiciones más ventajosas. Este fenómeno impone especiales dificultades a las administraciones fiscales, no solo porque la movilidad de los capitales implica la necesidad de evitar que las transferencias se hagan eludiendo el pago de impuestos, sino también porque ciertos países tienden a adoptar prácticas tributarias nocivas, atrayendo flujos financieros deslealmente con la promesa de garantizar la ausencia de tributación. En un marco de integración económica, la existencia de regímenes fiscales preferenciales, constituye un factor de distorsión y de injusticias.

Es necesario aclarar, sin embargo, que un nivel diferente de tributación entre diversos Estados, es por sí solo perjudicial, en la medida en que pueden existir diversas razones para ese fenómeno, como podrían ser la intención de establecer incentivos a determinadas actividades o un diferente nivel de funcionamiento del

sistema fiscal.¹ En tal caso, se configura una situación de competencia fiscal nociva cuando el Estado pretende agresivamente atraer flujos de capital y rendimientos, que efectivamente pertenecen a otros Estados, estimulando la evasión y el fraude fiscal en esos otros Estados. Esta situación ha sido calificada a través de la expresión inglesa “*poaching*” (caza o pesca furtiva), en la medida en que la atracción de los rendimientos aparecen como un efecto indirecto de las medidas fiscales adoptadas por el Estado, siendo, en primer lugar, su objetivo principal la atracción de flujos financieros que tienen elementos de conexión con el Estado, y que por tanto deberían prioritariamente corresponder a otro Estado.

Cuando existe una situación de competencia fiscal nociva, hay naturalmente daños causados a los Estados víctimas de esa sustracción, en la medida en que se opera una distorsión de los verdaderos flujos financieros que corroe la integridad y la equidad de los sistemas fiscales, desmotivando el cumplimiento por parte de todos los contribuyentes. Tal hecho aumenta los costos administrativos de fiscalización de la maquinaria fiscal, y obliga al Estado a dirigir la carga fiscal a factores menos móviles, como el trabajo, la propiedad y el consumo, a fin de conseguir una adecuada cobertura de los gastos públicos a través de los ingresos fiscales.²

A nivel internacional han sido, por eso, adoptadas varias iniciativas dirigidas a reaccionar contra este fenómeno. Así, a nivel de la OCDE surge en 1998 el informe “Competencia Fiscal Nociva: Un Asunto Global Emergente”, donde se presenta un valioso diagnóstico sobre la competencia fiscal nociva, especialmente las medidas de reacción contra los paraísos fiscales.³ Ese informe propuso la creación de un Foro Mundial sobre las prácticas de competencia fiscal nociva, dirigidas a evaluar las medidas tomadas por los diversos países, así como la calificación de determinados territorios como paraísos fiscales,⁴ el que efectivamente se instituyó.⁵

En el ámbito de la Unión Europea también han sido tomadas varias medidas en esta materia,⁶ entre las que se destaca el Código de Conducta sobre la Fiscalidad de las Empresas, aprobado el 1º de diciembre de 1997 por el Consejo de la Unión Europea y por los Ministros de Finanzas de los Estados miembros,⁷ destacándose además las diversas iniciativas de la Comisión relativas a la eliminación de los diferentes niveles de tributación en el ámbito de la Comunidad.⁸

¹ Cfr. OCDE, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, Paris, OCDE, 1998, pp. 15 y ss.

² Cfr. OCDE, *op. cit.*, 1998, p. 16.

³ Cfr. OCDE, *Harmful tax competition: an emerging global issue*, Paris, OCDE, 1998.

⁴ Cfr. OCDE, *op. cit.*, pp. 53 y ss.

⁵ Sobre los trabajos de este Foro, veáse CLOTILDE CELORICO PALMA, “A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: novas formas de discriminação fiscal?”, en CTF 403 (Julho-Setembro 2001), pp. 149-171 (160 y ss.).

⁶ Cfr. ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS/CLOTILDE CELORICO PALMA, “A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial”, en CTF 395 (Julho-Setembro 1999), pp. 9-36.

⁷ Cfr. UNIÃO EUROPEIA, *Código de Conduta. Fiscalidade das Empresas*, Lisboa, CEF, 2000.

⁸ En este sentido, veáse COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, “Para um mercado interno sem obstáculos fiscais. Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria colectável consolidada del imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE. Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, Bruxelas, 23-10-2001, COM (2001) 582 final”, publicada en CTF 404 (Octubre-Diciembre 2001), pp. 151-225 (164) que destaca la necesidad de eliminar los regímenes fiscales preferenciales perjudiciales dentro de la Comunidad, con miras a conseguir una mayor reducción de la elevada disparidad fiscal existente.

Nos encontramos, por lo tanto, delante de un amplio movimiento de combate y control de las prácticas tributarias nocivas. En las páginas siguientes abordaremos algunas de esas prácticas, estudiando las formas de control.

2. DEFINICIÓN DE PARAÍDOS FISCALES Y MEDIOS DE COMBATE

2.1 Definición de paraíso fiscal

Se destacó ya que una de las formas más comunes de evasión fiscal internacional consiste en el uso de paraísos fiscales, por lo que desde hace bastante tiempo, las diversas legislaciones vienen ensayando formas de reaccionar contra esa práctica.

Sin embargo, el gran problema de la aprobación de medidas contra los paraísos fiscales, reside en la definición de paraíso fiscal, que es esencialmente una cuestión doctrinaria,⁹ cuya transposición para el nivel legislativo presenta dificultades. El paraíso fiscal es normalmente definido como **"un país o un territorio que atribuye a personas físicas o colectivas ventajas fiscales susceptibles de evitar la tributación en su país de origen o de beneficiarse de un régimen fiscal más favorable que el de ese país, sobretodo en materia de impuestos sobre la renta y sobre las sucesiones"**.¹⁰ Los paraísos fiscales sirven esencialmente para tres fines: funcionan como almacén para inversiones pasivas, a través de depósitos de capital; ofrecen una localización donde los rendimientos específicos pueden ser ficticiamente colocados y permiten que los negocios de los contribuyentes, particularmente sus cuentas bancarias, sean puestos fuera de la verificación de las administraciones fiscales.¹¹

De acuerdo con el ya referido informe de la OCDE de 1998 las siguientes características identifican un país como paraíso fiscal:

- a) Que el país aplique la tributación o lo haga de forma puramente nominal, o sea visto como ofreciendo condiciones para ser usado por los no residentes para evadir el fisco en el país de su residencia;
- b) Existan leyes o prácticas administrativas que impidan el efectivo intercambio de informaciones con otros Gobiernos sobre contribuyentes beneficiarios de esa baja tributación;
- c) Exista falta de transparencia relativa a su funcionamiento, o que permita prácticas ilegales, como el lavado de dinero o evasión fiscal;

⁹ Cfr. sobre nuestro estudio "Evasão e fraude fiscal internacional", en AAVV, *Colóquio A internacionalização da economia e a fiscalidade*, Lisboa, M.F., 1993, pp. 301-330 (306 y ss.), recogido en *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1999, pp.117-144 (120 y ss.) cuyos datos fundamentales reproducimos a continuación.

¹⁰ Cfr. BEAUCHAMP, *Guide Mondial des Paradis Fiscaux*, Paris, Grasset, 1981, p. 39.

¹¹ Cfr. OCDE, *op. cit.*, 1998, p. 22.

- d) Que exija que las actividades económicas desarrolladas en el territorio sean substanciales, o que conduzcan a la atracción de inversiones por razones meramente fiscales.¹²

La enumeración de estos indicios debe, sin embargo, hacer olvidar que la noción de paraíso fiscal constituye un concepto esencialmente relativo,¹³ ya que en verdad cualquier país podrá funcionar como un paraíso fiscal con relación a otro, bastando para eso que sus tasas sean más reducidas o que se abstenga de tributar situaciones que el otro Estado tributaría: por ejemplo un país que grave las ganancias de capital podría ser considerado como paraíso fiscal con relación a otro Estado que aplique dicho gravamen.¹⁴

De ahí que la definición de paraíso fiscal sea casi siempre efectuada en las diversas legislaciones por comparación con el sistema fiscal doméstico, a través del uso de expresiones como "**régimen fiscal privilegiado**" (art. 238-A, al. 2, del Código General de Impuestos francés) "**país sometido a un régimen de tributación notablemente más ventajoso**" (arts. 54 y 344 § 2 del CIR belga de 1992). Apenas la legislación alemana busca un concepto absoluto de paraíso fiscal, considerando como tal todo y cualquier territorio que tribute a una tasa inferior a 25% los rendimientos de empresas instaladas en su territorio (§ 8, abs. 3 de la AStG). Algunos países publican a título indicativo listas de Estados y territorios que pueden ser considerados paraísos fiscales (Australia, Francia, Bélgica y Japón¹⁵). Otros países buscan, por lo contrario, definir los Estados que consideran como paraísos fiscales, como el Reino Unido, que después de calificar como paraísos fiscales los países en que el impuesto sea inferior a 75% de lo correspondiente en el Reino Unido, publica una lista de países excluidos de esa calificación.¹⁶

Tenemos así en el ámbito del Derecho Comparado una posible opción entre tres soluciones para definir paraíso fiscal: una definición comparativa, una definición absoluta y una enumeración casuística por listas.

La adopción de un concepto absoluto de paraíso fiscal nos parece extremadamente reductora y contraria a la definición científica del instituto, conforme planteamos atrás. Ya la solución de la enumeración casuística, sin

¹² Cfr. OCDE, *op. cit.*, 1998, pp. 22-23. Este estudio busca distinguir los paraísos fiscales de los regímenes fiscales preferenciales, aunque los criterios que presente para definir unos y otros torne esa distinción extremadamente tenue.

¹³ Cfr. COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS, *Rapport du comité de réflexion des experts indépendants sur la fiscalité des entreprises*, Marzo 1992 (habitualmente designado como Informe RUDING), p. 139.

¹⁴ En este sentido, cfr. MAURICE H. COLLINS, "Evasion and avoidance of tax at the international level", en *European taxation*, vol. 28 - 1988, n° 9, p. 294.

¹⁵ Japón publicó una extensa lista negra de paraísos fiscales a nivel legislativo, pero esta lista fue eliminada en abril de 1992, siendo substituida por un test que evalúa si la tributación efectiva del territorio en causa sería inferior a 25%. Cfr. DANIEL SANDLER, *Pushing the boundaries: the interaction between tax treaties and controlled foreign company legislation*, London, *The institute of taxation*, p. 21 y TASUKU HONJO, "Japan", en IFA, *Cahiers de droit fiscal international*, vol LXXXXVib- *Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends*, Rotterdam, Kluwer, 2001, pp. 641-654 (642).

¹⁶ Cfr. DANIEL FRIEL, "United Kingdom", en IFA, *Cahiers*, vol. LXXXVib, pp. 869-902 (870). Esta actuación se explica por razones de cortesía en las relaciones internacionales. Cfr. El Informe de la OCDE, "Les paradis fiscaux: mesures prises pour éviter leur utilisation abusive par les contribuables" en OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Paris, 1987, a pp. 21-22, V. UCKMAR, "General Report/Rapport Général" en *Cahiers de Droit Fiscal International*, édités par l'Association Fiscale Internationale, vol. LXVIIIa, Premier Sujet: *Evasion Fiscale/Fraude Fiscale*, p. 42.

perjuicio de reconocer que podría ser la más conveniente en términos de seguridad jurídica, nos parece que, al constar esta de una norma jurídica, las constantes modificaciones en el funcionamiento de ciertos Estados y territorios como paraísos fiscales llevan a que el sistema quede constantemente desactualizado. En el momento en que colaboramos con el Ministerio de Finanzas en una intervención legislativa en esta materia, propusimos la adopción del sistema francés, o sea, el uso de un concepto relativo para definir paraíso fiscal, acumulativamente con la aprobación, por circular dirigida a la Administración Fiscal, de una lista de Estados o territorios que se encuentren funcionando como tales. Este sistema permite simultáneamente aplicar eficientemente la ley a través de la fácil identificación, por los funcionarios, de los Estados que integran la lista y tutelar eficazmente las garantías del contribuyente, pues constando esa lista de Estados de una instrucción, él tendría siempre la posibilidad de discutir judicialmente la calificación de un Estado como tal.

La definición de paraíso fiscal fue, sin embargo, bastante modificada por la ley nº 30-G/2000, de 29 de diciembre, en términos que nos parecen merecer alguna crítica.¹⁷ Efectivamente, ahora, la definición de paraíso fiscal se basa en tres criterios alternativos, que constan actualmente en el art. 59º, nº 2 y 60º, nº 3, del CIRC (Código del Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades):

- a) el territorio de residencia debe constar en la lista aprobada por resolución del Ministerio de Finanzas;
- b) la entidad residente en el territorio debe estar gravada con un impuesto sobre el rendimiento idéntico o análogo al IRS o IRC (Impuesto Sobre la Rentas de las Personas Físicas o Impuesto Sobre la Renta de las Sociedades);
- c) o cuando el monto de impuesto pagado sea igual o inferior a 60% de lo que sería si la referida entidad fuera considerada residente en territorio portugués.

Debemos decir que nos parece desajustada esta solución, dado que la formulación de cualquiera de estos criterios nos parece infeliz, y todavía más el hecho de que sean puestos como alternativas. Efectivamente, en primer lugar pasa a ser adoptado integralmente el sistema de la lista en la definición de paraíso fiscal, resultando esta lista de resolución del Ministro de Finanzas. Nos parece ese un sistema deficiente, porque esa lista corre el riesgo de quedar desactualizada en cualquier momento (pensando en la actual situación internacional), como también porque se restringen las posibilidades de cuestionar judicialmente esa calificación por el contribuyente. Efectivamente, a partir del momento en que un Estado entra en la “lista negra” hasta que la misma sea modificada, el contribuyente queda sujeto a estas disposiciones, sin poder demostrar que, a pesar de estar en la lista negra, la sociedad en cuestión soportó un impuesto semejante al IRC portugués y pagó efectivamente más del 60% de lo que correspondería en Portugal (vea el actual art. 59º, nº 2, CIRC, *a contrario*).

El segundo criterio es el hecho de que la entidad en cuestión es gravada con un impuesto sobre el rendimiento idéntico o análogo al IRS o IRC. La formulación

¹⁷ Seguimos en este punto, lo que escribimos en MENEZES LEITÃO, “Aplicação de medidas anti-abuso en la luta contra a evasão fiscal”, en *Fisco* nºs 107-108 (Marzo de 2003), pp. 35-45 (39 y ss.).

es extremadamente infeliz, pareciendo que el legislador quiere considerar paraísos fiscales a todos los Estados que adoptaron el modelo portugués de los impuestos sobre el rendimiento. ¿Será que para el legislador portugués un Estado que adopte una tributación cedular en materia de impuestos sobre el rendimiento es un paraíso fiscal?

Finalmente, el último criterio es que el monto de impuesto pagado sea igual o inferior a 60% de lo que resultaría si la referida entidad fuera considerada residente en territorio portugués. Se trata de un criterio al que en principio se opondrían objeciones. Pero lo más interesante en este criterio son el nº 3 del art. 59º y el art. 60º, nº 7 c) del CIRC, que disponen que, para efectos de su aplicabilidad, los sujetos pasivos deben ofrecer los elementos comprobantes del impuesto pagado por la entidad residente y de los cálculos efectuados para la determinación del impuesto que sería debido, si la entidad fuera residente en territorio portugués, en los casos en que el territorio conste en la lista aprobada por el Ministerio de Finanzas. Siendo así, siempre que un territorio esté en esa lista, el contribuyente tiene que recoger los recibos de los impuestos pagados por las entidades allí residentes, con quienes tiene negocios o en los que tiene participación social, a fin de probar, siempre que el Ministerio de Finanzas lo exija, el impuesto pagado por los residentes y además que es inferior al que sería pagado en Portugal. Debemos así lograr un estatuto único en el mundo en materia de este tipo de disposiciones antiabuso: al mismo tiempo que tenemos una lista incuestionable de países que constituyen regímenes fiscales privilegiados, obligamos al contribuyente a probar con relación a las entidades residentes en cualquier otra parte del mundo, que ellas están sujetas a un régimen fiscal privilegiado. Parece una solución típica de un régimen de autarquía económica, que nada tiene que ver con la actual situación económica mundial.

2.2. Medidas de combate a los paraísos fiscales

2.2.1. Generalidades

En los arts. 57º-A y 57º-B, ahora 59º y 60º del Código del IRC fueron introducidas en 1995 dos tipos de medidas antiabuso que han demostrado ser muy eficaces en otros sistemas fiscales: La **inversión de la carga de la prueba** cuando una empresa portuguesa soporta cargos que se traducen en deudas o pagos a entidades instaladas en paraísos fiscales, y las **disposiciones tipo subsección F o CFC**, destinadas a permitir la tributación en el Estado de residencia de los rendimientos asignados por las sociedades de base instaladas en paraísos fiscales, pertenecientes a socios residentes, aunque en él se haya producido distribución de utilidades.

2.2.2. La inversión de la carga de la prueba

La introducción de la solución de la inversión de la carga de la prueba en el art. 57º-A del CIRC, ahora 59º del CIRC, fue adoptada por inspiración del art. 238-A del Código General de Impuestos francés. Se trata de la aceptación, en principio, como cargos deducibles, ciertos pagos efectuados a sociedades instaladas en paraísos fiscales, a menos que el contribuyente efectúe la prueba de dos hechos: que los

gastos corresponden a operaciones reales y que ellas tienen un carácter anormal o exagerado. Posteriormente se agregó a esta disposición la previsión del art. 81º, nº 8 del CIRC, que establece que los pagos a estas entidades están sujetos a una tasa de tributación autónoma de 35%, que se eleva a 55% para contribuyentes exentos o que ejerzan en dicho territorio, como principio, una actividad de naturaleza comercial, industrial o agrícola.

Es enteramente correcta esta medida antiabuso, teniendo la OCDE considerado expresamente que una medida de este tipo atenta contra el principio de la no discriminación, establecido en el art. 24º de su Convención Modelo.¹⁸ Efectivamente, se justifica que la Administración Fiscal, con referencia a operaciones que estadísticamente se sabe son normalmente simuladas y destinadas a propiciar una evasión fiscal, se vea obligada a demostrar en cada caso la falsedad de la operación para proceder a la cobranza del impuesto. En verdad, el principio jurídico que establece que la carga de la prueba debe reposar en quien esté en mejores condiciones de realizarla, también se debe aplicar a la relación jurídica fiscal. De ahí la justificación de la carga de la prueba sobre el contribuyente, quien debe demostrar que las operaciones que realiza con entidades instaladas en paraísos fiscales son verdaderas y que tienen una naturaleza anormal o exagerada.

Para esa prueba de la veracidad de la operación bastará la exhibición de documentos escritos, particularmente de contratos celebrados entre las partes (ya que estos se presumen simulados), y no la demostración del pago del precio (pues es lo que está puesto en duda). Lo que debe demostrarse es la efectiva prestación de los servicios, el recibo de los préstamos, el uso de derechos de propiedad industrial, etc. Ya en cuanto a la prueba de la inexistencia de carácter anormal o exagerado en los gastos, ésta debe establecerse demostrando que el contrato, cuya veracidad se ha probado, está equilibrado. Para ese efecto, el contribuyente deberá demostrar cuál es la importancia real de las ventajas conferidas por el contrato y probar que los cargos establecidos constituyen la justa remuneración de esas ventajas, especialmente mediante comparación con los costos de servicios análogos en el mercado. Por otra parte, también se requiere formalismo en estas pruebas, promoviendo además el sistema de la prueba libre.¹⁹

2.2.3. Las disposiciones tipo "Subsección F" ("Subpart F rules") o "CFC" ("Controlled Foreign Companies")

La otra solución consagrada en el art. 57º-B, ahora 60º del CIRC dice relación a las disposiciones tipo "Subsección F" ("Subpart F rules") o "CFC" ("Controlled Foreign Companies"). Estas consisten en normas que establecen la imputación a los socios residentes de los rendimientos obtenidos por las sociedades de base por ellos controladas, aunque se hayan distribuido las utilidades, consagrando así la transparencia fiscal de estas últimas. Estas disposiciones existen en los Estados Unidos desde 1937, habiendo sido implantadas igualmente reglas semejantes en Alemania y Canadá en 1972, en Japón en 1978, en Francia en 1980 y en el Reino Unido en 1984, las cuales se han revelado de una manera general muy eficaces

¹⁸ Cfr. OCDE, *op. cit.*, p. 59.

¹⁹ Cfr. PATRICK MICHAUD, *Fiscalité Internationale. 1. Prévention, contrôle et répression de l'évasion fiscale*, Paris, Lavoisier, 1982, pp. 87 y ss.

para desincentivar la transferencia de rendimientos a estas sociedades.²⁰ En 1998, la OCDE recomendó que los países que aún no hubieran adoptado esas reglas las adoptasen, y que los que ya las habían adoptado las aplicaran a fin de poder eliminar las prácticas tributarias nocivas.²¹

La aplicación general de estas disposiciones a todas las sociedades residentes apenas existe en los Estados Unidos y Canadá. Alemania, Japón, Francia y el Reino Unido restringen su aplicación a las sociedades residentes en paraísos fiscales. En los Estados Unidos la tributación es hecha inversamente a la tasa de tributación ya aplicada a la sociedad residente. Así, si esta soporta una tributación semejante a la tasa normal de impuesto, el rendimiento será tributado en los Estados Unidos.²² Normalmente estos regímenes contienen además disposiciones destinadas a evitar la doble tributación, en caso de que haya una distribución efectiva de dividendos. En Portugal, conforme se puede verificar, su aplicación fue restringida a las sociedades con sede en paraísos fiscales.

Efectivamente, en los términos del art. 60º del CIRC son imputados a los socios residentes en territorio portugués, en la proporción de su participación social e independientemente de la distribución, las utilidades obtenidas por sociedades residentes fuera de ese territorio y ahí sometidas a un régimen fiscal claramente más favorable. Se utiliza así el concepto de “régimen fiscal más favorable” que consta en otras legislaciones, para expresar que la aplicación de estas reglas recae en todas las sociedades extranjeras, y no solamente a las que tienen su sede en paraísos fiscales, definidos en los términos arriba referidos (art. 60º, nº 3 CIRC). Esta imputación depende, sin embargo, de que el socio detente directa o indirectamente una participación social de por lo menos 25%, o en el caso de la sociedad residente, que los socios residentes detenten, directa o indirectamente, una participación del 10%. La imputación se opera por una técnica semejante a la de la transparencia fiscal, estableciéndose la integración del rendimiento obtenido por la sociedad residente en el paraíso fiscal, neto de los impuestos sobre las utilidades que hayan tenido lugar en ese territorio, en el rendimiento del socio residente en territorio portugués (art. 60º, nº 2 CIRC).

La referida imputación pretende, sin embargo, evitar situaciones de competencia fiscal normal, como sucedería en el caso del rendimiento obtenido por la sociedad de haber sido efectivamente producido en el territorio de su sede. Por ese motivo, el art. 60º, nº 4, determina que se excluyan de este régimen los casos en que se verifiquen acumulativamente las siguientes condiciones:

- a) Al menos el 75% de las respectivas utilidades provengan del ejercicio de una actividad agrícola o industrial en el territorio en donde están situadas o del ejercicio de una actividad comercial en donde intervengan residentes en territorio portugués o, teniéndolos, esté dirigida predominantemente al mercado del territorio en que se sitúa;

²⁰ OCDE, *L'évasion et la fraude fiscales internationales*, Paris, 1987, p. 35 y 60 y ss.. A pp. 46 y ss. el informe hace una evaluación del resultado de la introducción de estas medidas en los diversos países. Más recientemente, cfr. DANIEL SANDLER, *Pushing the boundaries: the interaction between tax treaties and controlled foreign company legislation*, London, The institute of taxation, pp. 18 y ss..

²¹ Cfr. OCDE, *op cit.*, 1998, pp. 41 y ss.

²² Cfr. JOHN Y. ROGERS / EDWARD P. LEMANOWICKZ, “United States”, en IFA, *Cahiers*, vol. LXXXVib, pp. 903-926 (908 y ss.).

b) La actividad principal de la sociedad residente consista en la realización de las siguientes operaciones:

- 1) Operaciones propias de la actividad bancaria, aun cuando sean ejercidas por instituciones de crédito;
- 2) Operaciones relativas a la actividad aseguradora, cuando los respectivos rendimientos resulten predominantemente de seguros relativos a bienes situados fuera del territorio de residencia de la sociedad o de seguros sobre personas que residan en el territorio;
- 3) Operaciones relativas a partes de capital u otros valores mobiliarios no registrados, derechos de propiedad intelectual o patentes, la provisión de informaciones con respecto a la experiencia adquirida en el sector industrial, comercial o científico o en la prestación de asistencia técnica;
- 4) Alquiler de bienes, excepto de bienes inmuebles situados en el territorio de residencia.

3. OTRAS MEDIDAS CONTRA LA EVASIÓN INTERNACIONAL

3.1. El régimen de los precios de transferencia

Una de las formas más comunes de evasión fiscal, sea internacional, sea interna, consiste en los precios de transferencia, lo que ha llevado a diversos Estados a tomar medidas contra esa práctica tributaria nociva.

Las medidas legislativas de reacción contra los precios de transferencia consisten especialmente en disposiciones que buscan conceder a la Administración Fiscal, la posibilidad de corregir el margen de ganancia contablemente existente entre empresas independientes o entre empresas situadas en territorio extranjero, cuando esta corresponda a la que existiría en la ausencia de esas relaciones especiales. La OCDE admite expresamente esa posibilidad en el art. 9º del Modelo de Convenio de Tributación de 1992 para Evitar la Doble Tributación Sobre la Renta y el Capital²³ y ella vino a ser consagrada en las legislaciones internas de diversos Estados. Como ejemplo podemos presentar el art. 57 del C.G.I. francés, la Sección 6, al. 1 de la *Außensteuergesetz* alemana, la Sección 485 del *Income and Corporation Taxes Act* (I.C.T.A.) del Reino Unido. En Portugal, constituye igualmente una disposición de esta naturaleza el art. 58º del Código del IRC que establece la posibilidad de la Administración Fiscal de efectuar la corrección del valor de los precios de transferencia, para los que aplicarían si las transacciones hubiesen ocurrido entre partes independientes en condiciones económicas y contractuales iguales o similares (criterio del precio de plena competencia o "*arm's length*").

3.2. La subcapitalización resultante de relaciones con residentes

²³ Cfr. OCDE, *Modelo de Convenção de Dupla Tributação sobre o Rendimento y o Capital — O.C.D.Y.*, 1995, Lisboa, C.Y.F., 1995, p. 31. Los comentarios a este artículo se encuentran en pp. 124 y ss..

Otra práctica fiscal abusiva consiste en la subcapitalización resultante de préstamos concedidos por sociedades residentes con quienes existen relaciones especiales. Efectivamente, en estos casos la sociedad residente presenta un papel doble, el de socio y el de acreedor y, como el régimen fiscal aplicable al pago de intereses es más favorable que el de la distribución de utilidades, hay la tendencia a sustituir el refuerzo de los capitales propios de las sociedades residentes por su financiamiento a través de préstamos, lo que permite la erosión de la base imponible. Por ese motivo, varios Estados como Alemania, España, Canadá, EUA, Australia, y Japón consagraron disposiciones específicas para reaccionar contra esta forma de evasión fiscal, en tanto otros países, como el Reino Unido, Francia, Países Bajos, Bélgica, Italia, se limitan a aplicar las reglas que establecen correcciones en las relaciones con países con régimen fiscal privilegiado o las cláusulas generales antiabuso.²⁴

El legislador portugués opta por la primera alternativa, lo que nos parece una forma mucho más correcta de introducir las medidas antiabuso, atento a la necesidad de rigor en este campo. Por ese motivo, el art. 57^o-C, ahora 61^o del CIRC vino a limitar el nivel de endeudamiento de las empresas residentes a estas entidades a un límite máximo (el doble del valor de la participación en el capital propio), admitiéndose, sin embargo, la posibilidad de que ese coeficiente sea excedido si el sujeto pasivo presenta razones justificativas a ese efecto.

Esta solución suscitó, no obstante, alguna controversia a nivel comunitario, frente al Acuerdo del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de diciembre de 2002, proferido en el proceso C-324/00 (*Lankhorst-Hohorst GmbH versus Finanzamt Steinfurt*). En este caso, la sociedad Lankhorst-Hohorst cuestionó el § 8a) de la *Körperschaftsteuergesetz* (KStG), que establecía una equiparación a la distribución encubierta de ganancias al pago de intereses recibidos de una sociedad, en que el receptor tenga una participación sustancial en el capital, siempre que el capital externo de la sociedad sea tres veces superior a la fracción de capital ostentada por el socio. Toda vez que las sociedades alemanas se benefician con el crédito de impuesto, lo que sucede con las sociedades extranjeras, el Tribunal consideró que de ello resultaba una tributación oculta de 30% con relación a las sociedades residentes, que reciben interés de sus filiales, lo que se presentaría contrario al principio de la libertad de establecimiento, instituida por el art. 43^o del Tratado CE. Se sabe en qué términos esta decisión podrá afectar las medidas justamente tomadas para reaccionar contra la subcapitalización.

3.3. Medidas contra el uso abusivo de los Convenios para Evitar la Doble Tributación

El uso abusivo de los convenios fiscales constituye igualmente una hipótesis muy común de evasión fiscal internacional. En verdad, irónicamente, los convenios que celebran los Estados, cuyo objetivo principal es evitar la doble tributación, pero que accesoriamente buscan también reprimir la evasión y el fraude fiscal internacional, pueden igualmente ser utilizados por el contribuyente para escapar a la tributación. Basta para eso que ese contribuyente se acoja a los beneficios de un

²⁴ Cfr. MARIA DOS PRAZERES LOUSA, “O problema de la dedutibilidade dos juros para efeitos de la determinação del lucro tributável”, en AAVV, *Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia y Vale*, Lisboa, C.E.F., 1995, pp. 345-367 (358).

tratado fiscal que normalmente le corresponderían, lo que normalmente se consigue a través de la interposición de una sociedad residente en un país que tenga un ventajoso tratado fiscal.²⁵ Esta adquisición ilegítima de beneficios atribuidos en tratados fiscales fue designada en los Estados Unidos y después en toda la OCDE de "*treaty shopping*".

La práctica del *treaty shopping* presupone normalmente un examen comparativo de las ventajas que son concedidas en los diversos convenios para evitar la doble tributación y la elección del más favorable, después de lo cual el evasor se acoge artificialmente al mismo, beneficiándose así de las ventajas que le ofrece el mismo. De una forma más sofisticada, el evasor tiene que simultáneamente encajarse en el ámbito de diversas convenciones para conseguir un resultado fiscalmente favorable. En cualquier caso, sin embargo, el contribuyente se beneficia por maniobras fraudulentas de ventajas que, según el espíritu de la convención, le deberían ser concedidas, por lo que nos parece que el fenómeno del *treaty shopping* se debe aproximar al concepto de fraude a la ley, en los términos del art. 21º del Código Civil.

Lo que torna jurídicamente muy curioso el fenómeno del *treaty shopping* es que en este caso, el evasor recurre a la evasión por intermedio de disposiciones internas, lo que resulta en evasión fiscal interna o en evasión fiscal internacional mediante el uso de paraísos fiscales. Efectivamente, en este último caso, el evasor todavía se sirve de disposiciones internas: las disposiciones que exigen ciertos elementos de conexión con el territorio para la sujeción del rendimiento a la tributación en el Estado.

En la práctica del *treaty shopping* la evasión fiscal internacional ocurre, sin embargo, mediante el recurso al propio derecho internacional público, lo que suscita dificultades adicionales de respuesta del Estado perjudicado, dado que su lucha contra la fuga del impuesto tiene que hacerse en el marco del respeto a los tratados internacionales que celebró.²⁶

Por eso también la forma más común de reacción contra este abuso del derecho internacional público, se sitúa en el ámbito de ese mismo derecho a través de la consagración en los tratados, de disposiciones específicas destinadas a reaccionar contra esta práctica. Entre tanto, algunos Estados establecieron una legislación interna destinada a reaccionar contra este fenómeno.

Examinemos estas dos modalidades:

a) Medidas en el ámbito de tratados internacionales.

Ciertos Estados han buscado introducir en las convenciones para evitar la doble tributación, disposiciones destinadas a impedir que esas convenciones sean utilizadas por las personas para servirse de ellas. La OCDE, si bien contempla con especial detalle el problema, consagró en los arts. 10º a 12º de su Modelo de Convenio para evitar la doble tributación sobre la renta y el capital, un régimen que solamente atenúa la doble tributación de los rendimientos derivados de intereses, dividendos y regalías cuando el residente en el otro Estado contratante es el

²⁵ Cfr. MAURICE H. COLLINS, *op. cit.*, p. 296 y M. A. WISELINK, "Abuse of tax treaties", en AAVV, *International Tax Avoidance. Vol. A: General and conceptual material. Roterdão, Kluwer, 1979, pp. 311 y ss.*

²⁶ Sobre estas dificultades, cfr. RAMON J. JEFFERY, *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation, The Hague/London/Boston, Kluwer, s.d., pp. 97 y ss.*

beneficiario efectivo ("*beneficial owner*") de esos rendimientos. En 1998, la OCDE estableció expresamente una reglamentación determinando que los diversos Estados deberían establecer en las convenciones disposiciones limitando la titularidad de los beneficios, dirigidas a evitar la competencia fiscal nociva, admitiendo incluso una modificación del Convenio Modelo con ese objetivo.²⁷

La disposición más discutida en este dominio es, sin embargo, el célebre art. 16º del modelo de Convenio de los Estados Unidos,²⁸ el cual solamente admite la aplicación de las convenciones para evitar la doble tributación desde que:

- Tratándose de personas colectivas, por lo menos 75% de su capital sea ostentado por residentes en el otro Estado Contratante (se presume que tal ocurre si la sociedad está cotizada en bolsa en ese Estado) y una sustancial parte de su rendimiento sea usado para pagos de deuda (incluyendo intereses y regalías) a un residente en otro Estado que tenga la nacionalidad americana.
- A través de esa aplicación se consigue obtener por medio del otro Estado Contratante, una tributación menor a aquella que su propio Estado aplica a sus residentes.

Entre otras medidas para reaccionar contra el uso abusivo de convenciones se encuentra el estímulo al intercambio de información. Efectivamente, la OCDE ha recomendado que las partes establezcan un mayor y más efectivo uso del intercambio de informaciones establecida en tratados fiscales o a través de la Convención para la Asistencia Mutua en Materia Fiscal, desarrollada por la OCDE y por el Consejo de Europa.²⁹

b) Medidas en el ámbito del derecho interno.

Las dificultades interpuestas por la primacía del derecho internacional público sobre el derecho interno llevan a que pocos Estados busquen reaccionar contra este fenómeno. Existe, no obstante, el ejemplo de dos Estados, Suiza y los Estados Unidos, que propusieron una legislación interna destinada a reaccionar contra el "*treaty shopping*". En Suiza, un Decreto del Bundesrat de 14 de diciembre de 1962 determina se considera abusivo el uso de los tratados fiscales por residentes en Suiza, cuando ese uso permita que una sustancial parte de las ventajas fiscales sea, directa o indirectamente, atribuida a una persona comprendida por la convención (art. 2º). Al verificarse una situación de ese tipo, además de tener lugar la aplicación de penalidades (art. 6º), las autoridades fiscales deben recusar el reconocimiento jurídico de la operación y proceder a la cobranza o a la recuperación del impuesto, incluso a través de solicitud a la autoridad fiscal del otro Estado

²⁷ Cfr. OCDE, *op. cit.*, pp. 47 y ss.

²⁸ Las sucesivas redacciones de esta disposición encuéntrase en KLAUS VOGEL, *On double taxation conventions* (trad.), Deventer y Boston, Kluwer, pp. 274 y ss..

²⁹ Cfr. OCDE, *op. cit.*, pp. 46 y ss.

contratante (art. 4º).³⁰ Este régimen fue incorporado en las Convenciones para evitar la doble tributación que Suiza celebró con Francia y Alemania.³¹

Los Estados Unidos, además de, como antes se refirió, tener un modelo de convención en cuyo art. 16º se encuentran medidas contra el *treaty shopping*, tienen igualmente a nivel interno desde la reforma fiscal de 1986, que alteró la sec. 884 del Internal Revenue Code, una disposición que, de cierta forma completa este artículo, una vez que establece que los Estados Unidos puede considerar como sociedades residentes en otro Estado contratante a empresas en que más del 50% del capital sea de personas residentes en ese otro Estado Contratante o que sean nacionales o residentes en los Estados Unidos o en que más de 50% de su rendimiento sea usado para pagos de deudas a personas residentes en ese Estado Contratante o en los Estados Unidos. La parte C de esa disposición admite, sin embargo, que la Administración pueda levantar discrecionalmente esa restricción siempre que la sociedad residente, satisfaga sus exigencias para asegurar que terceros se aprovechen de los beneficios del tratado.³²

En Portugal, y conforme se refirió, no existe ninguna legislación destinada a restringir la práctica del *treaty shopping*.

Más aun, ha sido controvertida en la doctrina la posibilidad de que las disposiciones antiabuso de las leyes internas puedan derogar las convenciones. En consecuencia, la OCDE llegó inclusive a recomendar una alteración del comentario a la Convención-modelo, con miras a remover cualquier ambigüedad o incertidumbre, relativa a la compatibilidad de las cláusulas antiabuso domésticas con las convenciones para evitar la doble tributación.³³

4. CONCLUSIÓN

Conforme se puede verificar, las administraciones tributarias están necesariamente desarmadas para reaccionar contra las situaciones de evasión fiscal internacional. Un uso más efectivo de las medidas anteriormente comentadas, permitiría, sin embargo, seguramente mejorar los resultados obtenidos en este ámbito.

Sr. Luis Manuel Teles de Menezes Leitao
Profesor de la Universidad Clásica de Lisboa
Portugal

³⁰ Cfr. El informe suizo de YVON DE COULON, en pp. 235 de BECKER y WURM (org.), *Treaty shopping: an emerging tax issue and its present status on various countries*, Intertax, 1987, publica integralmente este decreto en pp. 248 y ss..

³¹ KLAUS VOGEL, *op. cit.*, p. 54.

³² Cfr. BECKER y WURM (org.), *op. cit.*, pp. 7-8 que en pp. 2-3 transcribe esta disposición. Véase igualmente el informe norteamericano de MICHAEL J. COOPER, en pp. 289 y ss.

³³ Cfr. OCDE, *op. cit.*, pp. 48 y ss.

TEMA 3.1 PARAÍDOS FISCALES: FORMAS DE UTILIZACIÓN Y MEDIDAS DE COMBATE A LA EVASIÓN FISCAL

Maria Teresa Barbot Veiga de Faria
Investigadora-Economista
Centro de Estudios Fiscales
Dirección General de Impuestos
(Portugal)

SUMARIO: 1. Consideraciones Generales.- 2. Definición de Paraíso Fiscal.- 3. Formas de Utilización de los Paraísos Fiscales.- a) Precios de transferencia.- b) Sociedades de base (“base companies” o “sociétés écran”).- c) Uso abusivo de los convenios para evitar la doble tributación (“treaty shopping”).- d) Sociedades de servicios.- e) Subcapitalización.- 4. Medidas de Combate a la Evasión Fiscal.- a) Medidas unilaterales.- i. Precios de transferencia.- ii. No celebración de acuerdos para evitar la doble tributación.- iii. La adopción del principio de la sustancia sobre la forma.- iv. Sociedades extranjeras controladas (CFC - “Controlled Foreign Corporations”).- v. Subcapitalización.- vi. Otras medidas.- b) Medidas bilaterales.- c) Medidas multilaterales.- 5. Portugal.- 5.1 Definición de paraíso fiscal.- 5.2 Norma general antiabuso.- 5.3 Precios de transferencia.- 5.4 Sociedades extranjeras controladas (CFC - “Controlled Foreign Corporations”).- 5.5. Subcapitalización.- 5.6. Pagos a entidades no residentes sujetas a régimen fiscal privilegiado.- 6. Conclusión.

1. CONSIDERACIONES GENERALES

Aunque se pueden encontrar manifestaciones remotas de la práctica de la evasión tributaria internacional,¹ “su verdadera dimensión” en la expresión usada por Levine, surge con el desarrollo de las relaciones comerciales y financieras internacionales.²

En las últimas décadas, el fenómeno denominado como globalización, se manifestó con la eliminación de las barreras que trababan los flujos de personas y capitales, y acelerado por el desarrollo tecnológico y de las comunicaciones, tuvo un impacto extraordinario en la economía mundial y en particular en el área de la gerencia y de la decisión empresarial.

¹ En este trabajo utilizaremos el concepto de evasión tributaria en sentido amplio, abarcando ya sea la elusión tributaria (evasión tributaria lícita), o el fraude tributario.

² Pierre LEVINE “La lutte contre l’évasion fiscale de caractère international en l’absence et en présence de conventions internationales”, Librairie General de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1988, pág. 29 y Luis MENEZES LEITÃO, “Evasão e fraude fiscal internacional”, in Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudios Fiscales, Ministerio de Finanzas, 1993, pág. 303 y ss.

El impacto especialmente fue sentido en las llamadas “móviles”, como es el caso de las financieras y de ciertos servicios, donde, eliminados los factores que restringían esa movilidad, el elemento tributario pasó a adquirir una nueva y relevante importancia en su localización geográfica.

Esta movilidad se relaciona a los individuos, a las empresas y a los capitales:

- A los individuos como es el caso de los ingenieros, contadores, médicos, artistas, deportistas, para citar solamente algunos, cuya actividad se desarrolla en varios países y zonas del mundo.
- A las empresas cuya internacionalización se aceleró, aumentando la dimensión de las empresas multinacionales y la distribución del proceso productivo, en sentido amplio, por diversos Estados. Los flujos financieros se han “tornado autónomos” en relación a los flujos económicos y, más allá de las empresas multinacionales en el sentido clásico, las pequeña y medianas empresas surgen como agentes activos en el contexto internacional. El incremento de la dimensión y la cada vez más fuerte competencia tienen como efecto una creciente sofisticación de los medios de gestión.
- A los capitales, en particular en el dominio de las actividades financieras, permitiendo la realización de operaciones las 24 horas del día y su transferencia casi instantánea para diversos puntos del globo.

Siendo la actividad económica conducida en el sentido de obtener el máximo beneficio global, el recurso a las prácticas de evasión tributaria para la reducción del coste tributario es cada vez más intenso.

Sin embargo, los paraísos fiscales que se caracterizan por la existencia de un régimen tributario muy favorable, en materia de impuestos sobre la renta, asociado a una legislación societaria y financiera flexible, ausencia de controles y restricciones cambiarias, secreto bancario y comercial, y ausencia del intercambio de información, complementado por un buen sistema de comunicaciones y estabilidad política y social; pasaron a constituir un instrumento fundamental del planeamiento tributario internacional.

De hecho, se registra en los últimos tiempos un crecimiento asombroso de estas actividades, en particular, en zonas insulares y desprovistas de recursos de valor económico significativo y sustentado,³ que de esta forma obtienen un medio para aumentar substancialmente sus ingresos.

³Cf., entre otros, Maria Teresa Barbot VEIGA DE FARIA, “A diferenciação de tratamento fiscal como instrumento de desenvolvimento das economias isoladas e de pequena dimensão” in ver. Economia e Prospectiva, nº13/14, Jul/Dic 2000.

En el informe publicado en 1998 por la OCDE, “Competencia Tributaria Nociva - Un tema global emergente,”⁴ que pasaremos a denominar como Informe de 1998, señala, por ejemplo, que la inversión directa extranjera de los países del G7 en el conjunto de jurisdicciones del Caribe y las islas del Sur del Pacífico, consideradas como paraísos fiscales, han aumentado cinco veces entre 1985 y 1994, a más de 200 mil millones de dólares.

En este ambiente global, los gobiernos que ven afectadas sus bases imponibles confrontan la necesidad de encontrar un equilibrio entre, por un lado, la defensa y la reconstitución de su base imponible y, por otra parte, evitar que una carga de impuesto excesiva ahuyente a los agentes económicos y a la inversión.

Es en este contexto que se inserta la problemática que trataremos, comenzando por la consideración del concepto de paraíso fiscal. Iremos más adelante a indicar algunas de las formas de uso de los paraísos fiscales con vista a la evasión tributaria. Finalmente, se destacarán las medidas adoptadas en el combate a esta evasión.

Dado la extensión de la materia hubo que restringir el alcance de este trabajo. Trataremos básicamente de la evasión tributaria internacional de los impuestos a las sociedades y sobre la renta.

2. DEFINICIÓN DE PARAÍSO FISCAL

Es un hecho reconocido que no existe una definición rigurosa y única de paraíso fiscal.⁵ Por regla general se atribuyen a los paraísos fiscales las características que enumeramos en el punto anterior: la existencia de un régimen fiscal muy favorable en materia de impuestos sobre la renta, asociada a una legislación societaria y financiera flexible, la ausencia de control y restricciones cambiarias, secreto bancario y comercial y ausencia de intercambio de información, complementado por un buen sistema de comunicaciones y estabilidad política y social.⁶

El carácter fiscal favorable de estos regímenes puede provenir de la inexistencia histórica de impuestos sobre la renta, lo que puede justificarse por la bajísima renta per capita de la jurisdicción respectiva, por el bajo nivel de los

⁴ Título original en inglés: , “Harmful Tax Competition: an emerging global issue”. Este informe aprobado en 1998 por el Comité des Asuntos Fiscales de la OCDE, fue elaborado como consecuencia del trabajo que fue encomendado por los Ministros y por los Jefes de Estado del G7, en 1996: “desarrollo de medidas para combatir los efectos de distorsión de la competencia tributaria nociva en la inversión y en las decisiones financieras y las consecuencias para las bases tributarias nacionales”.

⁵ En el informe de la OCDE, «L’ évacion et la fraude fiscales internacionales - quatre études», 1987, que pasaremos a designar como Informe de la OCDE de 1987, pág.21 se dice que se puede sostener “que el concepto de paraíso fiscal tiene un carácter de tal modo relativo que no tendría ninguna utilidad dedicar esfuerzos para intentar definirlo”.

⁶ Vg. entre otros, OCDE, «L’ évacion et la fraude fiscales internacionales - quatre études», 1987.

impuestos sobre la renta, por la adopción de un concepto restrictivo de territorialidad o, en un sentido amplio, por adopción de regímenes fiscales muy favorables para ciertas compañías o actividades.⁷

Para algunos autores estos elementos no son bastantes para la calificación de una jurisdicción como paraíso fiscal. Habría que agregar un elemento subjetivo a ellos, que consiste en la intención de atraer capitales⁸ y que esta intención tenga por fundamento el factor fiscal.

Ese elemento es esencial, pues la mera ausencia de impuestos sobre la renta se puede justificar, entre otras razones, por la existencia de otros recursos para atender necesidades presupuestarias, de ello no extrayéndose otras consecuencias.

El propósito de evasión fiscal surge del propio concepto. Las características con que están dotadas estas jurisdicciones, en el campo del secreto bancario y comercial, puede suscitar la atracción de capitales sin considerar la economía fiscal.⁹ Por otra parte, algunas jurisdicciones que no adoptaron el impuesto sobre la renta, nunca se perfilaron como polos regionales de atracción de capitales ni nunca desempeñaron este papel.

Algunos autores distinguen aun entre los paraísos fiscales generales y los paraísos fiscales especializados. Los paraísos fiscales generales se distinguirían por su carácter incentivador global (ejemplo Mónaco, Jersey, Vanuatu, etc.). Los especializados por su carácter incentivador parcial,¹⁰ por ejemplo, trátase de jurisdicciones con un régimen fiscal aproximado, en sus características esenciales, a los países desarrollados pero que desarrollaron nichos de no tributación respecto a ciertos sectores de actividad o regiones (ejemplo Luxemburgo para las compañías "holding").

A veces se utiliza la expresión tradicional de paraíso fiscal. El informe de la OCDE de 1987 lo define de la manera siguiente: "pueden ser considerados como países que se presentan abiertamente como paraísos fiscales, permitiendo escapar al impuesto que sería normalmente debido en los países de tributación relativamente elevada". El informe atribuye a estos paraísos las características a las que hicimos inicialmente referencia.¹¹

⁷ Algunos autores incluyen por ejemplo Luxemburgo, con relación a las actividades *holding*, en el ámbito de los paraísos fiscales.

⁸ LEVINE se refiere a este elemento subjetivo como la intencionalidad de atraer capitales y "permitir su reciclaje internacional operando a su paso una punción fiscal que, si bien no es significativa del punto de vista cuantitativo, permitirá aumentar de forma no despreciable sus recursos públicos". Cf. ob. cit., pág. 5 y 61.

⁹ El secreto comercial y bancario es también un aspecto decisivo para la detección de ciertas prácticas ilícitas, como el blanqueo de capitales, en algunos paraísos fiscales.

¹⁰ Cf. , entre otros Pierre LEVINE, ob. cit., pág.63 y ss.

¹¹ OCDE, Informe de 1987, pág.21 y ss.

En la legislación y las normas administrativas de varios países es frecuente el recurso al concepto más amplio de territorio de régimen fiscal privilegiado, u otro análogo, tomando como criterio el nivel de los impuestos aplicados. Se cita el informe del Comité de Asuntos Fiscales de OCDE "L'évasion et le fraude fiscal internacionales - quatre études", que pasaremos a designar como informe de 1987, donde se dan como ejemplos: ¹² "... la legislación belga menciona los países en que el nivel de tributación es "notoriamente más ventajoso" que en Bélgica y, tratándose de sociedades holding, a los países en los cuales ellas se benefician de un régimen fiscal que "exceda la ley común". En Francia, la legislación hace referencia a la noción de Estado o territorio extranjero "con régimen fiscal privilegiado" (el artículo 238 A del Code Général des Impôts), es decir, que los beneficios o las rentas no se gravan o están sometidos a " impuestos notoriamente menos elevados" que en Francia. Japón tiene un criterio análogo. Las disposiciones de la legislación alemana definen paraíso fiscal como país que tributa a una tasa inferior al 30 por ciento las rentas que pasan por su intermedio. La legislación del Reino Unido habla de un "nivel de impuesto inferior" que se define como implicando una carga de impuesto que representa la mitad del impuesto que sería pagado al Reino Unido por parte de una sociedad residente en el país.

También, algunos países para facilitar la aplicación de su legislación han establecido listas de países o territorios considerados como paraísos fiscales o de regímenes fiscales privilegiados.¹³

En el informe de la OCDE de 1998 se establecen los criterios que determinan la calificación de una determinada jurisdicción como paraíso fiscal.

En una primera fase el Informe¹⁴ circunscribe el concepto de paraíso fiscal "a los países que consiguen financiar sus servicios públicos con bajos o nulos impuestos sobre la renta apropiada y que se ofrecen a sí mismos como lugar a ser utilizado por no residentes para escapar a los impuestos en su país de residencia". Los países que consiguen ingresos importantes de impuestos sobre la renta pero cuyo sistema fiscal tiene aspectos de competencia fiscal nociva, se califican como países con regímenes preferenciales nocivos, pero no como paraísos fiscales.

En el desarrollo del concepto de paraíso fiscal se identifican cuatro criterios:

- ausencia o baja tributación en impuesto sobre la renta;
- ausencia de intercambio de información efectivo;
- carencia de transparencia;
- ausencia de actividades substanciales.

El primer criterio —ausencia o baja tributación en impuestos sobre la renta— era considerado como el punto de partida para la calificación de una jurisdicción como paraíso fiscal.

¹² Idem nota 11.

¹³ En el caso del Reino Unido fue creada una lista de países que no son considerados paraísos fiscales.

¹⁴ Véase parág.42, pág20.

La verificación de este criterio o condición es inmediata cuando se trata de una jurisdicción que no aplique impuestos sobre la renta. Sin embargo, cuando hay impuestos sobre la renta pueden surgir dudas, pues el parámetro “baja tributación” incorpora en sí mismo la noción de relatividad y presupone la predefinición de un parámetro de tributación normal o adecuada. Sin embargo, este parámetro suscita controversia y no fue definido.

La existencia nula o la baja tributación del impuesto sobre la renta no es por sí mismo condición bastante, si bien necesaria, para la calificación de una jurisdicción como paraíso fiscal. En efecto, puede darse el caso de que, especialmente, esa jurisdicción tenga suficientes recursos de otras fuentes para satisfacer sus necesidades presupuestarias, careciendo del elemento subjetivo de que habla Levine.¹⁵

El uso de otros criterios puede complementar las dificultades de apreciación que este primer filtro puede suscitar.

El segundo criterio —ausencia de intercambio de información efectivo— se refiere a las condiciones que obstaculizan la tributación en el país de residencia. Estas condiciones se pueden establecer en el marco legal o administrativo. La existencia de secreto comercial y bancario, la aceptación de “cuentas anónimas” facilitan la evasión fiscal. Por otra parte, cuando no se tributa la renta, no se desarrolla la estructura necesaria para la obtención de datos confiables de las compañías y de las personas físicas, lo cual imposibilita el intercambio de información. Cabe hacer notar, que muchos paraísos fiscales corresponden a territorios pequeños, sin capacidad de desarrollar la estructura administrativa necesaria y adecuada para la implementación de un impuesto sobre la renta.

El tercer criterio, carencia de transparencia del sistema fiscal consiste en la ausencia de reglas claras de funcionamiento del sistema legislativo, de las normas jurídicas y de las prácticas administrativas. De allí deriva la dificultad de que otros países puedan tomar el conocimiento de la situación concreta, del régimen fiscal efectivamente aplicado.

El último criterio —ausencia de actividades substanciales— constituye un elemento adicional indicador de que la jurisdicción pretende solamente atraer inversión o transacciones inducidas por razones de la naturaleza meramente fiscal.

De acuerdo con los criterios de calificación adoptados en este informe, el régimen fiscal de las “holdings 1929” luxemburguesas, no integran esta categoría sino la de régimen fiscal preferencial nocivo.

15 Pierre LEVINE, cf. nota 4.

De expuesto cabe resaltar lo que inicialmente fue comentado: la relatividad y la carencia de unicidad en la determinación de un concepto de paraíso fiscal.

De este hecho, también resultan como veremos, dificultades en la puesta en práctica de medidas unilaterales del combate a la evasión fiscal, pues del uso de diferentes criterios y después definiciones, pueden surgir efectos indeseables como doble tributación o ausencia total de tributación.

Sin embargo, cabe hacer notar que, por primera vez un organismo internacional —la OCDE— fijó un sistema de criterios que tienen el propósito de la calificación de una jurisdicción como paraíso fiscal, pudiendo extraer de ello conclusiones que iremos a comentar y que son de gran importancia.

3. FORMAS DE UTILIZACIÓN DE LOS PARAÍDOS FISCALES

Los paraísos fiscales pueden ser usados para diversos fines que no son solamente el de la reducción de la carga tributaria global: ocultar perjuicios, ocultar rentas particularmente a los acreedores, blanqueo de capitales, etc.

Es obviamente imposible tipificar todas las formas de evasión fiscal.

Tomando como criterio el elemento de conexión, puede distinguirse entre evasión fiscal subjetiva y evasión fiscal objetiva.¹⁶ La primera consiste en el desplazamiento para un paraíso fiscal de un elemento de conexión subjetivo como la residencia o el domicilio.

Con esa transferencia se pretende que el sujeto pasivo quede solamente sujeto a las reglas fiscales de la jurisdicción donde se va a localizar, reduciendo así substancialmente su factura fiscal, no obstante mantenga lazos estrechos con el país de residencia original.

La segunda, se refiere a un elemento objetivo como el lugar del ejercicio de la actividad, del pago, de la localización de un establecimiento permanente, u otro.

Entre los instrumentos que más comúnmente son utilizados se destacan los siguientes:

a) Precios de transferencia.

Genéricamente, los precios de transferencia son los valores atribuidos a los bienes y servicios por los agentes económicos en los intercambios que efectúan entre sí, incluyendo las transferencias de bienes y servicios que tienen lugar en el ámbito de los establecimientos y de las divisiones que

¹⁶ Cf. Alberto XAVIER, "Direito Tributário Internacional", Livraria Almedina, 1993, pág. 293 y ss.

integran una misma unidad de económica.¹⁷ Trátase de un concepto neutro en sí mismo. Sin embargo, en la práctica los contribuyentes que guardan entre sí relaciones especiales, en particular las empresas multinacionales, pueden manipular los precios de transferencia para dislocar sus beneficios imponibles, sin ninguna dislocación del capital, para zonas de menor tributación.

A título meramente de ejemplo, la creación de compañías intermediarias situadas en paraísos fiscales, que adquieren el bien a precio bajo y lo revenden a un precio elevado a otra compañía del mismo grupo, situada en otro territorio, permite el vaciamiento de la base imponible en el país de origen y en el país de la destinación final, acumulando la utilidad contable-tributaria en esas compañías intermedias.

b) Sociedades de base (“Base companies” o “sociétés écran”).

Como comenta Alberto Xavier,¹⁸ las sociedades de base nacen de un desmembramiento de una misma actividad, ciclo o proceso por diversos territorios sujetos a ordenamientos tributarios distintos, de tal manera que la tributación global del conjunto sea inferior a la que resultaría si la misma actividad se desarrollara íntegramente dentro de un mismo Estado. Estas sociedades o desarrollan una parte, variable, del proceso productivo global (parte del proceso de fabricación, comercialización de productos, la prestación de servicios, control de marcas y patentes, u otros), o centralizan los resultados obtenidos por otra u otras pertenecientes al mismo grupo.

De acuerdo con el mismo autor¹⁹ este “concepto presupone los siguientes requisitos: trátase de sociedades extranjeras, o sea, instaladas en país diferente al de la sociedad madre, el país de domicilio es un país de tributación inferior, son controladas por personas individuales o colectivas domiciliadas en otro país, y ejercen su actividad operacional en un tercer país”. Se califican como típicas aquellas en que la sociedad madre y la sociedad operacional se localizan en diferentes países y atípicas cuando la empresa operadora funciona en el Estado de la sociedad madre a que pertenece.

Frecuentemente estas sociedades se constituyen para acumular ingresos (intereses, rentas y utilidades) durante varios años. Estos ingresos no son tributados en el país de residencia del contribuyente, que de esa forma se podrá substraer a la tributación a nivel mundial, dada la interposición de la sociedad de base. Podrán apenas quedar sujetas a tributación en el país de la fuente pero, normalmente, la tributación de estos ingresos es moderada. Si esas ganancias acumuladas fueran distribuidas en la forma de dividendos, la ventaja fiscal inicial podría perderse. Pero ellas podrán ser

¹⁷ Cf., entre otros, Maria Teresa VEIGA DE FARIA, “Preços de Transferência – Problemática geral”, in *Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, Centro de Estudios Fiscales, Ministerio de las Finanzas, 1993, pág.399 y ss.

¹⁸ Alberto XAVIER, “Direito Tributário Internacional”, Livraria Almedina, 1993, pág.300 e segs.

¹⁹ Alberto XAVIER, ob. cit., pág.300 y OCDE, 1987, ob. cit., pág. 27 e 66 e ss.

reinvertidas en terceros países, o transferidas vía préstamos, pago de salarios, u otro medio, en un momento en que la entidad receptora revele pérdidas o podrán simplemente mantenerse hasta el momento de liquidación de la sociedad, en el que los socios, eventualmente, serían tributados por plusvalías, generalmente a tasas más reducidas.²⁰

El trabajo de la OCDE, citado en nota anterior, distingue las siguientes modalidades de sociedades de base:

- Sociedades de administración de bienes. Son las más frecuentes. El contribuyente transfiere para la sociedad bienes generadores de rentas como acciones, obligaciones, patentes, marcas, etc.
- Sociedades que sirven de “pivot financiero”. Sirven de soporte a las actividades internacionales de gran dimensión. Pueden ser sociedades holding, centros regionales de empresas multinacionales y sociedades constituidas para emitir préstamos o para reagrupar otras actividades.

Tratándose, específicamente, de sociedades holding ellas pueden tener como objeto exclusivo (holdings puras) o no (holdings mixtas) la gestión de una cartera de participaciones sociales teniendo en vista el control de las participadas.²¹ El holding mixto puede ejercer otras actividades como la prestación de servicios al grupo, funciones de tesorería y mantenimiento de activos intangibles (marcas, patentes, etc.) del grupo.

No obstante, la creación de sociedades holding tenga como fundamento el ejercicio de una gestión más eficaz, por ser una actividad con un factor elevado de movilidad, el factor fiscal influye fuertemente en su localización.

La localización en paraísos fiscales busca evitar la tributación de las rentas de participaciones sociales (dividendos y plusvalías) ya sea en la sociedad, o ya sea cuando se distribuyan.

Es también frecuente en los holdings que gestionan los activos intangibles del grupo, la manipulación de los precios de transferencia en el sentido de absorber rentas que de otro modo serían tributadas en la jurisdicción en que se localiza la sociedad a quien el activo fue cedido.

- Sociedades operacionales. Su actividad está asociada a actividades industriales o comerciales ejercidas en otro país. Es el caso de una empresa que apenas ejerce funciones de venta y facturación o de una sociedad que recibe las rentas de la actividad profesional de un artista que se constituye como su asalariado (rent a star company).

En este caso los dispositivos de evasión fiscal pueden ser agravados por la manipulación de precios de transferencia.

²⁰ Cf. Alberto XAVIER, ob. cit., pág.300 y OCDE, 1987, ob. cit., pág.68 e ss.

²¹ Cf. entre otros, “Les holdings – Guide juridique et fiscal” Dossiers Pratiques, Francis Lefebvre, 2ª ed., 1995, pág. 15 y ss.

- Otras sociedades.

c) Uso abusivo de los convenios para evitar la doble tributación (“treaty shopping”)

Los convenios para evitar la doble tributación pueden ser abusivamente usados mediante la creación de sociedades en un Estado, que es parte de un convenio, con la finalidad de hacer pasar por ella una renta, que de un punto de vista económico, es obtenida por una persona domiciliada en un tercer Estado y que, indebidamente, va a disfrutar de las ventajas del convenio.

Se distinguen dos estrategias para la obtención del resultado: directa o “del trampolín”.

En la estrategia directa un residente de un Estado C (EC) que no tiene convenio con el Estado A (EA), va sacar partido del convenio celebrado entre EA y el Estado B (EB) estableciendo una sociedad en EB, donde la tributación es nula o muy baja y por donde hará pasar intereses, dividendos o royalties que debe recibir, provenientes de EA. Invocando el convenio, la tributación en la fuente será nula o limitada.

En la estrategia de trampolín, el planeamiento es idéntico con una alteración: porque la tributación en EB es elevada se crea una sociedad en otro Estado D, de baja o nula tributación, para donde son transferidas las rentas de EB por vía de costos allí deducibles fiscalmente: pagos de comisiones, salarios, remuneraciones de servicios, etc.

d) Sociedades de servicios.

El informe de la OCDE, ya mencionado, se refiere a estas sociedades en los términos siguientes: “ «Sociedades de servicios» que realizan aparentemente funciones de gestión de actividades no industriales, se establecen en los paraísos fiscales para escapar a la tributación, para reducir ciertos costos de funcionamiento y evitar controles administrativos. La técnica más empleada para transferir utilidades de un país de fiscalidad relativamente elevada para un paraíso fiscal es el pago de un royalty por servicios prestados.”²²

e) Subcapitalización.

Cuando el socio es una sociedad residente en un paraíso fiscal, en el caso extremo, con tributación cero y la participada es otra sociedad residente en un país con fuerte tributación, el financiamiento bajo la forma de préstamos es, por regla general, notoriamente más favorable del punto de vista fiscal que el financiamiento a través de capitales propios.²³ Tal situación conduce a que bajo

²² OCDE, 1987, ob. cit., pág.28.

²³ Los intereses, y no los dividendos, serán deducibles fiscalmente reduciendo la base imponible de la empresa tomadora del préstamo, y serán a lo mucho tributados por retención en

la forma de préstamos, se efectúen verdaderas dotaciones de capitales, lo que conduce a porcentajes de endeudamiento desproporcionalmente elevados, con evidente perjuicio para el Estado de la fuente de las rentas.

4. MEDIDAS DE COMBATE A LA EVASIÓN FISCAL

Como mencionamos, la eliminación de las barreras que trababan los flujos de personas y capitales, el desarrollo de las tecnologías y de las comunicaciones tuvo, entre otros efectos, la aparición de la competencia fiscal entre los diversos países y el aumento exponencial de la evasión fiscal internacional.

Este proceso confrontó los Gobiernos de los países afectados por la erosión de sus bases tributarias, con la necesidad de establecer un equilibrio entre, por un lado, defender y / o reconstituir su base tributable y, por otro lado, evitar que una carga fiscal excesiva aleje los agentes económicos y la inversión de su país.

Es en este contexto que se verifica la reforma de los sistemas fiscales tradicionales, concebidos en un contexto de economía cerrada, cuyo trazo más destacable consiste en el aumento de las bases y en la reducción de las tasas de tributación. Si tal aspecto puede ser considerado positivo, el ajuste de los sistemas fiscales más por la reducción de las tasas de tributación, teniendo por finalidad reducir o eliminar las diferencias de carga fiscal que originan desvíos de capitales, de inversiones o de rentas tributables, rivalizando en la competencia fiscal global, pueden tener consecuencias nefastas por la pérdida de ingresos necesarios para el equilibrio presupuestario.

Asimismo, la insuficiencia de estas medidas y la imposibilidad de detener el proceso degenerativo de la tributación de la renta, además de la persistencia de niveles elevados de evasión fiscal, fuerzan la adopción de medidas unilaterales, bilaterales y multilaterales de combate a la evasión fiscal que pasamos a enumerar.

a) Medidas unilaterales.

Dada la multiplicidad de medidas que pueden ser y han sido adoptadas, nos centraremos apenas en aquellas que, internacionalmente, se han generalizado y adquirido mayor relevancia.

El abordaje que acá hacemos es forzosamente muy sintético, pues no habría lugar para entrar en los varios aspectos que, en la práctica, la elaboración de una legislación adecuada obliga a considerar.

la fuente en el momento de su vencimiento. A su vez, los dividendos constituyen utilidades ya tributadas en la empresa y serán nuevamente tributados en cabeza de los socios por retención en la fuente en su distribución.

i. Precios de transferencia.

Podría decirse que los EUA tienen legislación en esta materia desde 1928. Esa legislación es hoy la más perfeccionada.

Esta materia está cubierta por el artículo 9º del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, al que nos referiremos como Modelo de Convenio de la OCDE, y fue desarrollado por este organismo dando lugar a un informe publicado en 1979, "Precios de transferencia y empresas multinacionales", y otro publicado en 1984, "Precios de transferencia y empresas multinacionales – tres estudios fiscales", ambos revisados e integrados en la misma publicación en 1995.²⁴

Actualmente más del 60 por ciento del comercio mundial se efectúa entre empresas de un mismo grupo económico. Por otro lado, gran parte de este comercio respeta a componentes cuya combinación crea el producto y les atribuye valor.

El trabajo realizado a nivel de la OCDE estableció criterios, internacionalmente reconocidos, de apreciación y valorización de los precios de transferencia. El principio base en que se asienta la determinación del precio de transferencia, es el principio del precio de plena competencia ("arm's length"), enunciado en el informe de la OCDE de 1979 en los términos siguientes: «precio que sería acordado entre empresas independientes, en relación a las operaciones idénticas o similares, en el mercado libre».²⁵

El análisis de las funciones ejercidas por cada parte en el seno de un grupo de empresas asociadas,²⁶ que precede y da soporte a la aplicación de las metodologías de determinación de precios, es también reconocido en el informe de 1998 como una medida muy útil de combate a la evasión fiscal, por la vía de la creación de empresas que en la práctica tienen funciones reducidas o nulas.²⁷

No obstante, la determinación de los precios de transferencia es en muchos casos extremadamente difícil o imposible. En particular, cuando se trata de bienes únicos resultantes de múltiples contribuciones provenientes de diversas partes del globo (ejemplo, una patente), la fijación de un precio puede ser muy controversial. En el dominio de las actividades financieras la realización de operaciones casi simultáneas en varias partes del mundo y el recurso a productos financieros derivados, torna extremadamente difícil, sino imposible, el control de los precios de transferencia. Por otro lado las empresas

²⁴ "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", OCDE, 1995

²⁵ parag.2.

²⁶ «Dos empresas son asociadas si una de ellas participa, directa o indirectamente, en el control o en el capital de la otra, o si "las mismas dos personas participasen, directa o indirectamente, en la dirección, en el control o en el capital" de las dos empresas», En Informe de la OCDE, 1995, ob. cit., Prefacio, parag.11. Ver también artículo 9º del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

²⁷ OCDE, 1998, ob. cit., parag. 166.

multinacionales emplean medios cada vez más sofisticados para la fijación de precios.

A propósito refiere Caroline Doggart²⁸ “que los precios de transferencia son un área donde la competencia entre evasores fiscales y autoridades fiscales alcanzó un nivel de profesionalismo raro”. Es efectivamente un área exigente en recursos materiales y humanos, éstos de gran cualificación.

ii. No celebración de acuerdos para evitar la doble tributación.

Las ventajas fiscales ofrecidas por los paraísos fiscales son potenciadas si existen acuerdos para evitar la doble tributación. Los pagos efectuados a los socios o a la sociedad por residentes de la parte contratante se podrán beneficiar de la reducción de tasas del convenio en el Estado de la fuente, a lo que se acrecentará la no tributación de rentas en el paraíso fiscal.²⁹

Muchos países no celebran acuerdos para evitar la doble tributación con paraísos fiscales, apartando las personas individuales o colectivas que con ellos mantengan relaciones, de cualquier beneficio que de tal acuerdo podría derivarse, sea por razones de principio, sea por razones técnicas, pues no siendo las rentas tributadas allí, no habrá lugar a la doble tributación. Es además esa la recomendación que consta en el Informe de 1998 de la OCDE.

No obstante, por diferentes razones algunos países celebrarán convenios con paraísos fiscales. Es el caso de Holanda con las Antillas Holandesas y Aruba, el Reino Unido con Jersey, Guernesey e Isla de Man, entre otros. Estos tratados han venido, sin embargo, a ser renegociados en el sentido de limitar su alcance y establecer su no aplicación a estructuras que se benefician de un régimen fiscal privilegiado.³⁰

iii. La adopción del principio de la sustancia sobre la forma.

En algunos países el principio de la sustancia sobre la forma, fue consagrado en ley o adoptado por los tribunales como un principio de interpretación. Este principio se consustancia en una cláusula general antiabuso, que se manifiesta en la atribución de la primacía a la realidad económica de la operación sobre la forma jurídicamente adoptada. La aplicación de este principio puede conducir a la desconsideración de la personalidad jurídica de la entidad intermediaria, localizada en territorio de baja tributación, ignorándose las transacciones efectuadas apenas para evitar la tributación.³¹

²⁸ Caroline Doggart, “Paraísos Fiscais e os seus usos”, ed. Vida económica, 2ª ed., 1998, pág239

²⁹ Vg. parags 8 y ss. De los Comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, 1992.

³⁰ Cf. “Limits on the use of low-tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends”, Cahiers de Droit Fiscal International, vol.LXXXVIb, IFA, 2001, pág151.

³¹ Cf., entre otros, Caroline Doggart, op. cit. pág.257 y Rosemary Portner in “Validity of CFC Rules in a Changing World: A German Perspective”, Tax Notes International, Vol.27., Nº14, 30

Es aplicado apenas en algunos países como los Estados Unidos, Alemania, Países Bajos, Francia, Austria, Bélgica, Canadá y el Reino Unido.

iv. Sociedades extranjeras controladas (CFC – “Controlled Foreign Corporations)

La legislación relativa a las sociedades extranjeras controladas, que de ahora en adelante llamaremos de legislación CFC por ser la terminología internacionalmente reconocida, fue introducida por primera vez en los EUA en 1962.³² En enero de 2001 ya 23 países, la mayoría de los cuales a partir de los años 90, habían adoptado o estaban en vías de adoptar una legislación similar.³³

Estas disposiciones tienen como objetivo que residentes de un Estado eviten o difieran la tributación a que estarían sujetos, mediante la interposición de sociedades por ellos controladas, donde las ganancias son acumuladas.

En los términos de la legislación CFC las ganancias no distribuidas, o las rentas calificadas, son imputadas a los socios residentes de acuerdo con el porcentaje de su participación.

La legislación puede ser aplicada a las sociedades extranjeras controladas, independientemente de la jurisdicción en que sean residentes (método mundial - “transactional approach”); o apenas a ciertas jurisdicciones (método de la jurisdicción – “jurisdictional approach”) consideradas de baja tributación, que pueden ser definidas a través de un listado y / o por vía comparativa, específicamente, de la tasa de impuesto pagado por la empresa controlada con una tasa indicativa, o del impuesto pagado con el impuesto que sería debido si esa empresa fuera residente del Estado que aplica la norma.³⁴ Este último método –vía comparativa– es frecuentemente complementado por un listado de jurisdicciones sea por razones de simplicidad administrativa, sea para obviar que las empresas negocien con la jurisdicción de baja tributación la tasa más adecuada para evitar la aplicación de la legislación CFC.

Los países que adoptan el método mundial lo aplican apenas a ciertas rentas calificables (método de la transacción – “transactional approach”). Los países que adoptan el método de la jurisdicción en su forma más pura, imputarían a los socios residentes toda la ganancia de la CFC (método de la entidad – “entity approach”). Sin embargo estos, en la práctica, siguen métodos mixtos por vía de un régimen de exenciones.

de September 2002, pág.1679, Alberto Xavier, ob. cit., pág. 330 e ss. y OCDE, 1987, “L'évasion et la fraude fiscales internationales – quatre études”

³² Esta normativa fue introducida como Subpart F del “Internal Revenue Code” basado en la legislación de 1937 relativa a las “personal holding companies”.

³³ Cf. Rosemary Portner, ob. cit., pág.1679

³⁴ Vg., OCDE, “Controlled Foreign Company Legislation”, 1996,

En 2001, apenas tres países: los Estados Unidos, que agregan otros tests, Canadá e Israel, seguían el método mundial.³⁵

Las rentas calificables varían de legislación a legislación, pero persiste como tendencia de denominador común, la inclusión de rentas pasivas.³⁶

La adopción de legislación CFC es especialmente relevante para los países en los que la tributación de las rentas adoptaron el principio de la universalidad o de la tributación a nivel mundial y el método de la imputación, para la eliminación de la doble tributación. Para los que adoptaron el principio de la territorialidad o el método de la exención para evitar la doble tributación, el diferimiento de la tributación, vía CFC, no tiene mayor importancia, salvo desde la perspectiva de evitar una doble no-tributación a la que la ausencia de legislación puede conducir en este caso.³⁷

v. Subcapitalización

Para combatir esta forma de evasión fiscal algunos países recurren a cláusulas generales contra el abuso, otros a una apreciación casuística teniendo como referencia el porcentaje de endeudamiento que, en la ausencia de relaciones especiales, en circunstancias análogas y en condiciones de mercado de competencia, sería establecido, o por la prefijación de un porcentaje, de aplicación genérica o no.

La prefijación de un porcentaje de endeudamiento establecido como “save harbor” fue una solución acogida en muchos países, entre los cuales está Portugal, por la facilidad administrativa que envuelve. Sin embargo, de acuerdo con las orientaciones de la OCDE expresadas, particularmente en el párrafo 2 de los comentarios al artículo 9º del Convenio Modelo de la OCDE de 1992, “las disposiciones que buscan reprimir la subcapitalización no deben normalmente tener por efecto conducir a un monto de ganancias tributables de

³⁵ Cf. Informe General del Congreso de la IFA de 2001, “Limits on the use of low tax regimes by multinational businesses: current measures and emerging trends”, Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXXVIb. De acuerdo con este informe los restantes países adoptaron el método de la jurisdicción, con excepción de Nueva Zelanda que optó por un sistema mixto. Cabe hacer notar especialmente la diversidad de criterios sostenidos por los países que establecieron este tipo de normas.

³⁶ Tampoco existe un concepto único de renta pasiva que se contraponga a una renta activa definida casi siempre por exclusión. Cada legislación que recurre a este concepto establece su definición propia. Los intereses, los dividendos y royalties y, de un modo general, las rentas de títulos mantenidos en cartera (portfolio holdings) son considerados como rentas pasivas no obstante en ciertas circunstancias (ejemplo, Intereses obtenidos en el ámbito de una actividad bancaria) puedan ser calificados como renta activa.

³⁷ Francia, país que sigue el principio de territorialidad, introdujo legislación CFC con la finalidad de evitar situaciones de no tributación.

la empresa nacional considerada, a un nivel superior al que esas ganancias deberían alcanzar en condiciones de plena competencia...”³⁸

En esos términos, el porcentaje de endeudamiento máximo funciona como un “save harbor”, o sea, hasta el límite de ese porcentaje es aceptada fiscalmente la deducción de los intereses correspondientes, no siendo aceptada la deducción de intereses relativos al exceso de endeudamiento.

Algunos países proceden a la recalificación del “excedente” de los intereses considerándolos como dividendos, de ahí retirando todas las consecuencias fiscales, en sintonía con el fundamento de la corrección, i.e., de los préstamos encubrir verdaderas dotaciones de capital. Otros países limitan la deducción pero no alteran la calificación de las rentas.

Si la entidad acreedora es residente en un paraíso fiscal, no siendo allí tributada, no se verificará la doble tributación que en otras circunstancias puede ocurrir.³⁹

vi. Otras medidas.

Un abanico variado de otras medidas puede ser adoptado.

El aumento de la retención de impuestos sobre pagos a residentes en paraísos fiscales; la no concesión de crédito de impuesto internacional a sociedades que tienen filiales en paraísos fiscales; la no aceptación de la deducción de costos relativos a filiales y sucursales en paraísos fiscales; la no aplicación del régimen de exención de rentas extranjeras, como el privilegio de la afiliación, constituyen, entre otras, formas de combate a la evasión fiscal.

b) Medidas bilaterales.

Los tratados bilaterales para evitar la doble tributación, en particular los que siguen el Modelo de la OCDE, tienen también por función prevenir la evasión fiscal.

Aquel organismo ha desarrollado un trabajo continuo en el sentido del perfeccionamiento del Modelo de Convenio Fiscal de la Renta y del Patrimonio para, entre otras cosas, prevenir su uso abusivo y las prácticas de evasión fiscal.

³⁸ Vg. también párrafo 25 de los comentarios al art. 10º del Convenio Modelo de la OCDE de 1992, y Maria dos Prazeres Rito LOUSA, “A tributação das filiais de empresas transnacionais e a subcapitalização”, in Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Centro de Estudos Fiscais, 1993.

³⁹ Es el caso de los intereses que sean tributados en el Estado de residencia o de éste no reconocer la recalificación de los intereses en dividendos no procediendo a la eliminación de la doble tributación.

Siguiendo las orientaciones del Modelo de Convenio de 1977, muchos tratados restringen la aplicación de los beneficios del tratado, en lo que respecta a intereses, dividendos y royalties, al titular de esas rentas, residente en otro Estado, que sea, simultáneamente, el beneficiario efectivo de los mismos.

Actualmente, es frecuente observar en los tratados:

- La introducción de cláusulas contra el abuso;
- La inclusión de normas que previenen el “treaty shopping”; especialmente, recusando su aplicación si se comprueba que la sociedad beneficiada es controlada por no residentes;
- La introducción de cláusulas que previenen la doble no tributación, lo que puede pasar, especialmente, por la diferente caracterización de la renta.

c) Medidas multilaterales.

Las medidas unilaterales sufren de grandes limitaciones: no son adoptadas por todos los Estados, persiguen apenas aspectos parciales de la evasión fiscal, chocan muchas veces con graves dificultades de aplicación práctica por la dificultad de acceso a la información relevante (ejemplo, la legislación CFC se basa fundamentalmente en la información prestada por los socios residentes en el país que la aplica) y presentan un costo muy elevado para las administraciones fiscales, que se confrontan con contribuyentes cada vez mejor informados y más sofisticados.

Por otro lado, como bien destaca el Informe de 1998 de la OCDE, los países individualmente pueden no tener un incentivo fuerte para actuar contra prácticas fiscales nocivas, en razón de que, al hacerlo, puede empeorar su posición relativa, como puede ser el caso de la medida tener por efecto apenas la transferencia de la actividad para otra jurisdicción que no aplique tales medidas.⁴⁰

Es en particular en la OCDE que se ha venido a desarrollar un trabajo significativo, en el sentido de eliminar las distorsiones provocadas por los paraísos fiscales y por los regímenes fiscales nocivos de los países miembros y de terceros países, teniendo en vista un combate eficaz a las prácticas fiscales nocivas en el ámbito de una cooperación a nivel global.

Tal como comentáramos, este trabajo fue solicitado por el G7 a la OCDE, en 1996,⁴¹ el que se concretó con la publicación, bajo los auspicios del Comité de

⁴⁰ Cf. OCDE, 1998, ob. cit., parag. 138.

⁴¹ No obstante en un ámbito más restringido no podemos dejar de mencionar que, en el mismo año la Comisión de la Unión Europea, en la reunión informal de los Ministros de Finanzas y Relaciones Exteriores, en Verona, realizaba un debate sobre la «necesidad de una acción coordinada a nivel europeo para luchar contra la competencia fiscal nociva, teniendo en vista alcanzar ciertos objetivos como la reducción de las distorsiones que aun existen en el mercado único, evitar pérdidas demasiado importantes de ingresos fiscales o la orientación de las estructuras fiscales en un sentido más favorable al empleo». A continuación, el Consejo ECOFIN solicitó a la Comisión presentar propuestas de Directiva sobre la tributación del ahorro y sobre los pagos de intereses y royalties entre empresas y aprobó un código de conducta en

Asuntos Fiscales, del Informe a que ya hicimos referencia, “Competencia Fiscal Nociva – un tema global emergente”, en 1998.

Se pretende reunir todos los países, incluyendo territorios independientes y asociados, en el sentido de poner fin a la evasión fiscal internacional mediante un trabajo conjunto.

De los resultados ya obtenidos destacan tres aspectos:

- a) La cooperación de los paraísos fiscales;
- b) La eliminación de las prácticas fiscales nocivas de los países miembros;
- c) Acuerdo para el intercambio de informaciones.

a) La cooperación de los paraísos fiscales.

De los países y jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales, 32 ya asumieron el compromiso de desarrollar regímenes fiscales transparentes y proceder al intercambio efectivo de informaciones.

Los paraísos fiscales no cooperantes quedarán sujetos a medidas defensivas coordinadas.

b) La eliminación de las prácticas fiscales nocivas de los países miembros.

Prácticamente todos los países de la OCDE abolieron o están en vías de abolir sus regímenes fiscales nocivos o los aspectos nocivos de los regímenes.

c) Acuerdo para el intercambio de informaciones.

El intercambio de informaciones es el medio más eficaz de combate a la evasión fiscal.

Un grupo de trabajo especialmente creado al efecto⁴² elabora un Modelo de Acuerdo para el Intercambio de Informaciones en Asuntos Fiscales (Modelo de Acuerdo).

materia de política fiscal. El conjunto de las medidas y orientaciones adoptadas sea a nivel de las ayudas de Estado, sea en el ámbito del código de conducta, determinaron importantes resultados en la eliminación de regímenes, o aspectos de esos regímenes, calificados como nocivos.

⁴² Ese grupo tuvo la presidencia conjunta de Malta y de Países Bajos, y tuvo la participación de Aruba, Australia, Bermuda, Reino de Bahrain, Canadá, Islas Cayman, Chipre, Francia, Irlanda, Isla de Man, Italia Japón, Malta, Islas Mauricio, Noruega, Países Bajos, Antillas Holandesas, República de las Seychelles, Eslovaquia, San Marino, Reino Unido y Estados Unidos.

El Modelo de Acuerdo contiene dos modelos de negociación, bilateral y multilateral, para el intercambio de informaciones, en la línea de los compromisos asumidos por los paraísos fiscales.⁴³

El Modelo abarca el intercambio de informaciones a pedido para fines civiles y criminales.

En los términos de este Modelo las partes contrayentes acuerdan que sus autoridades competentes, deben tener autoridad para obtener y ofrecer información detentada, entre otros, por bancos e instituciones financieras, así como obtener y ofrecer información relativa a los socios o beneficiarios efectivos de sociedades comerciales o civiles o aun de otros (ejemplo, trust). La información deberá ser cedida para que la parte requirente refuerce el cumplimiento de su legislación fiscal, aunque tal información no sea necesaria para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la parte requerida.

La información intercambiada es de carácter estrictamente confidencial.

Este Modelo sirvió de base para los acuerdos que han venido siendo firmados entre los socios cooperantes.⁴⁴

5. PORTUGAL

Portugal ha dotado a su legislación de medidas que buscan combatir la evasión fiscal. Destacamos acá apenas algunas, quedando desde ya señalado que existen otras, específicamente a nivel de no concesión de beneficios a rentas pagadas o provenientes de jurisdicciones de baja tributación, o bilaterales con respecto a los tratados fiscales.

5.1 Definición de paraíso fiscal.

No se encuentra en la legislación portuguesa una definición de paraíso fiscal. Tal como pasa en otros países, las medidas de combate a la evasión fiscal no se restringen a los “paraísos fiscales” clásicos, ya que abarcan también otros territorios en que, por fuerza de un régimen fiscal más favorable que el portugués, se puedan desencadenar formas de evasión fiscal.

⁴³ Los paraísos fiscales que asumieron el compromiso y los países miembros de la OCDE pasaron a ser designados genéricamente como “socios cooperantes” (*participating partners*) expresión que mejor destaca el carácter de cooperación y de conjunto que se está realizando.

⁴⁴ Especialmente los EUA concluyeron ya Acuerdos con las Bahamas, Islas Cayman, British Virgin Islands, Jersey, Guernsey e Isla de Man.

Cf. William M. SHARP, William T. Harrison, III, Rachel ^a LUNSFORD, y Scott A . HARTY, “A comparative Analysis of the Channel Islands and Isle of Man TIEAs” in Tax Notes International, 16 December 2002, pág. 1127 y segs.; y de los mismos autores en Tax Notes International de 14 de Octubre de 2002 sobre los acuerdos celebrados con los países del Caribe.

El concepto adoptado es el de “régimen claramente más favorable”, basado en dos métodos –de listado y comparativo–, que se define en los términos siguientes:

“Se considera que una persona individual o colectiva está sometida a un régimen fiscal claramente más favorable, cuando el territorio de residencia de la misma conste en la lista aprobada por resolución del Ministro de Finanzas o cuando aquella no sea tributada con impuesto sobre la renta, idéntico o análogo al IRS (Impuesto a la Renta de las Personas Físicas) o al IRC (Impuesto a la Renta de las Sociedades), o cuando, con relación a los montos pagados o debidos, mencionados en el número anterior, el monto de impuesto pagado sea igual o inferior al 60% del impuesto que sería debido si la referida entidad fuera considerada residente en territorio portugués.” (Arts. 59º e 60º do CIRC).

5.1. Norma general antiabuso.

La Ley General Tributaria , aprobada en 1998,⁴⁵ estableció una norma general contra el abuso – art.38º, donde se dispone:

“Son ineficaces en el ámbito tributario los actos o negocios jurídicos esencial o principalmente dirigidos, por medios artificiosos o fraudulentos y con abuso de las formas jurídicas, a la reducción, eliminación o postergación temporal de impuestos que serían debidos como resultado de hechos, actos o negocios jurídicos de idéntico fin económico, o a la obtención de ventajas fiscales que no serían alcanzadas, total o parcialmente, sin el uso de esos medios, efectuándose entonces la tributación de acuerdo con las normas aplicables en su ausencia y no produciéndose las ventajas fiscales referidas”.

La aplicación de esta normativa requiere la apertura de un procedimiento propio⁴⁶ que debe ser autorizado por el dirigente máximo del servicio, o por el funcionario en quien haya sido delegada la competencia. La autorización tiene que ser fundamentada debiendo, salvo disposición en contrario, contener:

- “a) La descripción del negocio jurídico celebrado o del acto jurídico realizado y de su verdadera sustancia económica;
- b) La indicación de los elementos que demuestren que la celebración del negocio o práctica del acto tuvieron como fin único o determinante evitar la tributación que sería debida, en el caso de negocio o acto de sustancia económica equivalente;
- c) La descripción de los negocios o actos de sustancia económica equivalente a los efectivamente celebrados o practicados y de las normas de incidencia que se les aplican.” (nº 9, art. 63º del CPPT).

⁴⁵ Decreto-Ley nº 398/98, de 17 de Diciembre.

⁴⁶ Ver art. 63º del Código de Procedimiento y de Proceso Tributario (CPPT).

5.3 Precios de transferencia.

La legislación portuguesa desde hace ya largo tiempo, tiene un dispositivo legal que permite a la Administración fiscal proceder a correcciones cuando en virtud de relaciones especiales, se verificara que eran establecidas condiciones diferentes de las que serían normalmente acordadas, entre personas independientes en actividades y condiciones idénticas o análogas.

La legislación fue revisada en el año 2000, produciendo efectos a partir del 1 de enero de 2002 (art. 58º del CIRC), viniendo a explicar las condiciones de aplicabilidad –contribuyentes calificables, relaciones especiales; las metodologías– método del precio comparable de mercado, método del precio de reventa, método del costo incrementado y otros; las obligaciones accesorias – documentación, información y declaraciones; bien como las condiciones en que se procederá a los ajustes correlativos.

En los términos del nº1 del artículo 58º del CIRC “En las operaciones comerciales, incluyendo, particularmente, operaciones o series de operaciones sobre bienes, derechos o servicios, bien como en las operaciones financieras, efectuadas entre un sujeto pasivo y cualquier otra entidad, sujeta o no al IRC, con la cual esté en situación de relaciones especiales, deben ser contratados, aceptados y practicados términos y condiciones sustancialmente idénticos, a los que normalmente serían contratados, aceptados y practicados entre entidades independientes en operaciones comparables.”

En toda la orientación son seguidos los principios de la OCDE.

5.4 Sociedades extranjeras controladas (CFC – “controlled foreign corporations”)

En Portugal, los sujetos pasivos residentes son tributados de acuerdo con el principio de Universalidad o de la Tributación de la Renta Mundial.

La legislación CFC fue introducida en 1995 (art. 60º del CIRC) y determina que a los socios residentes en territorio portugués, calificables, le sean imputados, en la proporción de su participación social y independientemente de distribución, las ganancias obtenidas por sociedades residentes fuera de ese territorio y allá sometidas a un régimen fiscal claramente más favorable.

El régimen es aplicable a los socios residentes que detentan directa o indirectamente una participación social de por lo menos 25% o, en el caso de la sociedad no residente, sea detentada, directa o indirectamente, en más de 50% por socios residentes, una participación social de, por lo menos, 10%.

El método en que se basa es el método de la jurisdicción recurriéndose al concepto, ya referido en 5.1., de régimen claramente más favorable.

En lo que respecta a la renta comprendida se adoptó el método de la entidad – toda la ganancia obtenida es imputada a la sociedad residente. El régimen es,

sin embargo, complementado con un conjunto de exenciones que alejan de su aplicación a las entidades cuya actividad abarque acumulativamente los dos requisitos siguientes:

- a) Las ganancias provengan en, por lo menos, 75% del ejercicio de una actividad agrícola o industrial en el territorio donde están situadas, o del ejercicio de una actividad comercial que no tenga como intervinientes, residentes en territorio portugués o, que si los tuviese, esté dirigida predominantemente al mercado del territorio en que se sitúa;
- b) La actividad principal de la sociedad no residente, no consista en la realización de las siguientes operaciones:
 - 1) Propias de la actividad bancaria, aunque no ejercidas por instituciones de crédito;
 - 2) Relativas a la actividad aseguradora, cuando resulten predominantemente de seguros de bienes o de personas situados o no residentes en ese territorio;
 - 3) Partes de capital u otros valores mobiliarios, derechos de propiedad industrial, prestación de informaciones con respecto a una experiencia adquirida en el sector industrial, comercial o científico o a la prestación de asistencia técnica;
 - 4) Alquiler de bienes, excepto de bienes inmuebles situados en el territorio de residencia.

5.5 Subcapitalización.

La legislación portuguesa establece que cuando el endeudamiento de un sujeto pasivo, para con una entidad no residente en territorio portugués con la cual existan relaciones especiales sea excesivo, lo que corresponde a un porcentaje de endeudamiento superior a 2:1, los intereses soportados relativos a la parte en exceso, no son deducibles para efectos de determinación de la ganancia tributable.

A esos intereses no les es atribuida la calidad de ganancias distribuidas.

En conformidad con las orientaciones de la OCDE y de acuerdo con el principio de la plena competencia (arm's length principle), es dada la posibilidad a los contribuyentes de que deduzcan la totalidad de los intereses desde que comprueben que entidades independientes, en circunstancias análogas y en mercado competitivo, tienen idéntica proporción de endeudamiento.

5.6 Pagos a entidades no residentes sujetas a régimen fiscal privilegiado.

Establece en el artículo 59º del CIRC que: “ No son deducibles para efectos de determinación de la ganancia tributable los montos pagados o debidos, a cualquier título, a personas individuales o colectivas residentes fuera del territorio portugués y allá sometidas a un régimen fiscal claramente más

favorable, salvo si el sujeto pasivo puede probar que tales costos corresponden a operaciones efectivamente realizadas y no tienen un carácter anormal o un monto exagerado.”

Estos montos quedan aun sujetos a una tasa de tributación autónoma de 35%, salvo si el sujeto pasivo puede probar que tales costos corresponden a operaciones efectivamente realizadas y no tienen un carácter anormal o un monto exagerado. (art. 73º del CIRS)

6. CONCLUSIÓN

En una economía cerrada la política fiscal, aún teniendo en consideración algunos aspectos de naturaleza internacional —la tributación de la renta obtenida en el extranjero por residentes y la renta obtenida por no residentes en el territorio doméstico—, es determinada por objetivos internos, pues ni esa política afecta las relaciones económicas con el exterior, ni ella es determinada por efectos inducidos del exterior.

Los parámetros estructurales del sistema revelan opciones en el ámbito del gasto público y en la captación de ingresos teniendo como fundamento el cuadro económico y social interno.

En las últimas décadas el fenómeno designado como “globalización”, se manifestó en la eliminación de las barreras que trababan los flujos de personas y capitales, y acelerado por el desarrollo tecnológico y de las comunicaciones, tuvo un impacto extraordinario en la economía mundial y en particular en el área de la gestión y de la decisión empresarial.

Ese impacto fue especialmente sentido en las actividades denominadas “muebles”, como es el caso de las financieras y de ciertos servicios, en que, eliminados los factores que restringían esa movilidad, el elemento fiscal pasa a adquirir una nueva y relevante importancia en su localización geográfica.

Los efectos inducidos del exterior e inductores del interior, introducen limitaciones al grado de libertad en la conducción de la política fiscal.

En los últimos tiempos se registró un crecimiento asombroso de esas actividades, en particular en zonas insulares y desprovistas de recursos de valor económico y sustento.⁴⁷

Como ya comentamos⁴⁸ «la verdad es que el crecimiento exponencial de estos centros, motivado por razones exclusivamente fiscales, no fue ajeno al

⁴⁷ Maria Teresa Barbot Veiga de Faria, “A diferenciação de tratamento fiscal como instrumento de desenvolvimento das economias isoladas e de pequena dimensão” En *Economia e Prospectiva*, nº13/14, Jul/Dec 2000.

⁴⁸ Maria Teresa Barbot Veiga de Faria, “A diferenciação de tratamento fiscal como instrumento de desenvolvimento das economias isoladas e de pequena dimensão” En *Economia e Prospectiva*, nº13/14, Jul/Dec 2000 , pág. 37 y sigs.

interés de los países exportadores de capitales. Como afirmó el Ministro de Finanzas de las Bahamas, Sir William Allen,⁴⁹ “los centros offshore prestan un servicio útil a las finanzas internacionales. Son usados por los países industrializados para acelerar la formación de capital y para crear un mercado para el capital”.

Este uso y función de los paraísos fiscales fue reconocido por la OCDE en el Informe de 1998, donde se puede leer: “Los paraísos fiscales... han venido tradicionalmente a facilitar los flujos de capitales y mejorar la liquidez del mercado financiero”. Solamente que el mismo informe agrega: “Ahora que los países que no son paraísos fiscales, liberalizaron y desregularon sus mercados financieros, cualquier beneficio potencial producido por los paraísos fiscales en esta área, son más que eliminados por sus efectos globales adversos”.

Esos efectos globales adversos manifestados por la pérdida de ingresos, inducen distorsiones competitivas, mayores dificultades de reposición del equilibrio presupuestario, y no de menor importancia, la violación de los principios de la neutralidad y de la igualdad, y su corolario de la capacidad contributiva, que constituyen el fundamento de la tributación de la renta.

Se señalan como efectos positivos:⁵⁰ impulsar reformas en el sentido de la ampliación de la base tributable y reducción de las tasas de tributación, minimizando los efectos de distorsión de los impuestos y reforzando los principios de igualdad y de la neutralidad; determinar la necesidad de una revisión sistemática de los sistemas fiscales y una evaluación con más criterio del gasto público.

Sin embargo, los efectos negativos se acumulan: se entró en una fase de competencia fiscal que, conducida en el sentido único de la reducción de las tasas de tributación,⁵¹ reduce sustancialmente el ingreso fiscal, a lo que se agrega una evasión fiscal creciente.⁵²

⁴⁹ Cf. “Prop to islands viability”, Canute James in Financial Times, 22 Febrero 2000.

⁵⁰ Cf. OCDE, 1998, “Harmful Tax Competition: an emerging global issue”, pág. 13

⁵¹ Vito Tanzi llama la atención al hecho de los efectos de la globalización, entre aumentar o reducir impuestos no ser simétricos: La presión es normalmente en el sentido de una reducción de impuestos y por lo tanto un menor ingreso para los países afectados.

Los EUA no tributa los intereses pagados a no residentes a fin de atraer capitales para su territorio (cf. Alberto Xavier, ob. cit.). Por otro lado, algunos países no tributan los intereses con recelo de una fuga de capitales para el exterior. (cf. Vito Tanzi, ob. cit.).

Cf. “Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems”, IMF Working Paper, Dec.1996, pág. 6, nota 6.

⁵² Los efectos negativos reales o potenciales de la baja de las tasas efectivas de tributación para niveles inferiores a otros países son enumerados en el informe de 1998 de la OCDE(parag.30):

- “ – distorsionan los flujos financieros e indirectamente los flujos de inversión real;
- Minan la integridad y la justicia de las estructuras fiscales;
- Desaniman el cumplimiento de las obligaciones fiscales por los contribuyentes;
- Rediseñan el nivel y composición de los impuestos y del gasto público;
- causa desvíos indeseables de carga fiscal para bases fiscales menos móviles como el trabajo, la propiedad y el consumo; y
- aumenta los costos administrativos y de cumplimiento para las administraciones fiscales y para los contribuyentes.”

Este proceso ha venido a confrontar los Gobiernos de los países afectados por la erosión de sus bases tributarias, con la necesidad de establecer un equilibrio entre, por un lado, defender y/o reconstituir su base imponible y, por otro lado, evitar que una carga fiscal excesiva aleje los agentes económicos y la inversión de su país.

De esta evolución sacan algunos autores la convicción de que, al final, solamente los trabajadores dependientes y menos calificados, bien como la propiedad inmobiliaria serían tributados con impuestos sobre la renta, en clara violación de los principios de la igualdad y de su corolario de la capacidad contributiva, y de la neutralidad del impuesto. En tal escenario la tributación al consumo asumiría un papel fundamental en la captación de ingresos.⁵³

Pero si se verifica tal cambio en la estructura de los sistemas fiscales, desaparece el fundamento del concepto y de la subsistencia del paraíso fiscal.⁵⁴

Por otro lado, en este camino y a lo largo del tiempo, las ventajas competitivas de los primeros paraísos fiscales fueron atenuadas como evidencia David Williams,⁵⁵ por la:

“

- Su eliminación de los tratados para evitar la doble tributación que les concedían algunas ventajas;
- Introducción de normas más estrictas en los tratados para evitar la doble tributación relativas a flujos para paraísos fiscales;
- Mayor número de paraísos fiscales, lo que les retira ventajas competitivas;
- La entrada en la competencia con paraísos fiscales de países con mayor dimensión por medio de disposiciones legislativas contemplando ciertas zonas o individuos;
- La adopción por los países más ricos de medidas que buscan compensar la reducción de ingreso originado en la tributación de rentas obtenidas en el exterior;
- Refuerzo de la tributación de los contribuyentes que usan los paraísos fiscales;
- Menor ventaja marginal debido a la reducción de las tasas de los impuestos sobre la renta;
- Mayor dificultad de reducción de las contribuciones para la seguridad social y del impuesto sobre el valor añadido;
- Mayor atención para la extensión de una actividad en que se pueden acoger actividades criminales y no apenas formas de evasión fiscal.

Esta evolución apunta pues para un escenario en que a largo (¿mediano?) plazo los únicos ganadores parecen ser los evasores fiscales.

⁵³ Cf. “The disappearing taxpayer”, En Revista The economist, May 31st-June 6th 1997 y Vito Tanzi op. cit.

⁵⁴ Aun, otras razones no fiscales podrán asegurar su sustentabilidad.

⁵⁵ David W. Williams, “Trends in International Taxation”, IFA, IBFD Publications, 1991, pág. 165.

En este contexto las medidas de combate adoptadas unilateral y bilateralmente tienen una eficacia limitada.

Por esa razón nos parece extremadamente importante el trabajo conjunto que está siendo efectuado a nivel de la OCDE, cuyo éxito depende de una cooperación internacional a nivel mundial.

Sra. Maria Teresa Barbot Veiga de Faria
Investigadora-Economista
Centro de Estudios Fiscales
Dirección General de Impuestos
Portugal
Correo electrónico:

TEMA 3.1 **MEDIOS PARA ELUDIR EL IMPUESTO A TRAVÉS DE
TRANSACCIONES EXTRATERRITORIALES**

Elvin Hedgpeth

Director Adjunto, Programas Internacionales
Servicio de Rentas Internas-IRS
(Estados Unidos de América)

SUMARIO: I. Antecedentes.- II. Personas Físicas.- A. Tarjetas de crédito.- B. Iniciativa de cumplimiento voluntario en ultramar.- III. Sociedades.- A. Revelación.- B. Promotores.- IV. Herramientas para Obtener Información en Ultramar.- A. Acuerdos de intercambio de información tributaria.- B. Diligencias judiciales.

I. ANTECEDENTES

La proliferación de transacciones abusivas que constituyen acciones de elusión tributaria presenta un inaceptable crecimiento del comportamiento elusivo que constituye lo que el señor Summers, antiguo Secretario del Tesoro, denominó “el aspecto más grave de cumplimiento que amenaza al Sistema Tributario estadounidense”. En los últimos años, nuestro enfoque había sido responder de manera directa a los refugios tributarios específicos a medida que eran descubiertos, pero este enfoque *ad hoc* no funcionó. Por lo tanto, desarrollamos una solución genérica para frenar su crecimiento. Realizamos numerosas discusiones internas y diálogos extensos con grupos tanto internos como externos, incluyendo el Departamento del Tesoro –y con el apoyo del Congreso– diseñamos una estrategia para cambiar la dinámica tanto por el lado de la oferta como de la demanda de los refugios tributarios, haciendo que se convirtieran en una propuesta menos atractiva para todos los participantes, es decir, promotores de refugios tributarios abusivos, sus clientes y aquellos que facilitan las transacciones.

II. PERSONAS FÍSICAS

A. Tarjetas de Crédito

Se emitieron notificaciones a compañías de tarjetas de crédito con respecto a tarjetas emitidas a través de instituciones financieras extranjeras ubicadas en países con regímenes tributarios favorables. La información solicitada se relacionaba con las tarjetas que tenían múltiples usos en los Estados Unidos para las adquisiciones de costosos bienes y servicios.

Un estimado inicial sugirió la posibilidad de que podrían haber involucrados más de un millón de tarjetahabientes. Luego de revisar los registros obtenidos en meses

recientes, producto del esfuerzo “John Doe”¹, el IRS ha reducido su estimado del número de tarjetahabientes abusivos. Esta última información incluye tarjetas duplicadas emitidas a la misma persona, cuentas inactivas o de pequeños montos en dólares, personas que no utilizan las tarjetas debido al mal crédito, personas que viajan al exterior y una amplia gama de otras razones no tributarias por las que se mantienen las tarjetas. Aunque no existe una cifra exacta del número de contribuyentes involucrados, los funcionarios del IRS consideran que el uso del crédito en ultramar, tarjetas de débito y crédito para evadir el pago de impuestos estadounidenses involucra a un número substancial de contribuyentes.

El IRS continúa recibiendo información de las compañías de tarjeta de crédito conforme a estas notificaciones. Es importante señalar que esta información generalmente requiere ser respaldada por otras investigaciones, a fin de identificar al usuario real de la tarjeta y al tenedor de la cuenta. Una vez una persona sea identificada, se requieren recursos adicionales para ubicar físicamente al contribuyente, determinar si la persona es ciudadana estadounidense, determinar si presentó declaración, y si no, qué otras fuentes de renta existían, etc.

Recientemente, el diario “Nassau Guardian” reportó, bajo el título de “La presión del IRS liquida a las Leadenhall Mastercards”, que una institución financiera ubicada en las Bahamas anunció que su licencia para proveer MasterCard en ultramar había sido cancelada. El banco se encontraba en proceso de contactar a los tarjetahabientes en relación con los detalles sobre el cierre de las cuentas. La institución financiera pidió disculpas a sus clientes, por el inconveniente causado como resultado de la decisión de MasterCard.

B. Iniciativa de Cumplimiento Voluntario en Ultramar

El IRS lanzó una iniciativa dirigida a lograr que los contribuyentes que usaban tarjetas de pago u otros arreglos financieros en ultramar para ocultar sus rentas, volvieran a cumplir con la ley tributaria estadounidense.

Conforme a la Iniciativa de Cumplimiento Voluntario en Ultramar (OVCI por sus siglas en inglés), los contribuyentes elegibles para someterse a la misma no tendrán que soportar sanciones relativas al fraude civil y las declaraciones de información. No obstante, los contribuyentes tendrán que pagar intereses, impuestos atrasados y estarán sujetos a ciertas sanciones por errores en las declaraciones o por morosidad.

Los contribuyentes elegibles que respondan a esta iniciativa también evitarán el enjuiciamiento penal por la aplicación de la práctica revisada de revelación voluntaria. Sin embargo, un contribuyente que no se acoja a la iniciativa ahora, estará sujeto al pago de impuestos, intereses, sanciones y a un potencial

¹ Una Notificación John Doe es aquella que no identifica a la persona con respecto a cuya obligación se emite. Una notificación John Doe sólo puede darse luego de ser aprobada por un tribunal Federal. Por lo tanto, el Servicio nunca debe dar una notificación John Doe “amistosa” aunque una probable parte notificada pueda solicitarla como condición para proveer información al Servicio. El dar una notificación John Doe sin aprobación del tribunal viola el estatuto y puede comprometer la investigación.

enjuiciamiento penal.

El OVCI es un intento de lograr rápidamente que los contribuyentes vuelvan a cumplir, mientras simultáneamente se recopila más información sobre los promotores de estos esquemas en ultramar. Como parte de la solicitud para participar, el contribuyente debe proporcionar detalles completos sobre quienes promovieron o solicitaron el arreglo financiero en ultramar. El 15 de abril de 2003 fue la última fecha en que un contribuyente podía hacer la solicitud.

El IRS utilizará esta información para perseguir a los promotores y obtener información sobre los contribuyentes que hayan evitado el impuesto mediante el uso de tarjetas de pago u otros arreglos financieros en ultramar y que no respondan a la Iniciativa de Cumplimiento Voluntario.

Además de los nombres de los que promovieron estos arreglos financieros en ultramar, los contribuyentes considerados elegibles para participar en la Iniciativa de Cumplimiento Voluntario deben proveer los detalles sobre todos los aspectos del esquema usado para evitar pagar la obligación tributaria correspondiente.

El acceso a la información es crítico para asegurar la aplicación plena y equitativa de las leyes tributarias. Además de técnicas como el uso de estas notificaciones John Doe, los Estados Unidos disponen de una amplia red de tratados y acuerdos con países alrededor del mundo, que le permite al IRS obtener información sobre las obligaciones tributarias de contribuyentes estadounidenses. La información solicitada a otros países conforme a estos tratados y acuerdos constituyen un medio importante mediante el cual el IRS identifica contribuyentes que intentan ocultar su renta en el extranjero para evitar sus obligaciones tributarias.

III. SOCIEDADES

A. Revelación

El año pasado los Estados Unidos anunciaron una iniciativa múltiple dirigida a enfrentar los refugios tributarios corporativos abusivos. La iniciativa incluye esfuerzos administrativos, lineamientos reguladores y propuestas legislativas. El propósito central de estos esfuerzos es aumentar la revelación, ya que con transparencia tendremos acceso a la información que requerimos para perseguir esta actividad y eliminar las transacciones inadecuadas.

Mediante una estrecha coordinación con los Departamentos de Asesoría Legal y el Tesoro, las revelaciones requeridas contribuyen a identificar las transacciones abusivas para ser fiscalizadas e incluidas como "Transacción Listada."

Nuestras actividades en esta área aplican a todas las categorías de contribuyentes. Las grandes firmas contables, firmas legales, instituciones financieras y entidades extranjeras están todas involucradas en una forma u otra en la promoción o facilitación de los refugios tributarios.

A los contribuyentes involucrados en refugios se les exige, según el estatuto, adherir declaraciones de revelación a sus declaraciones de impuestos. Una copia de la revelación se envía a la Oficina de Análisis de Refugios Tributarios (OART), donde se revisa, evalúa, identifica e ingresa en una base de datos. Una vez concluido esto, la OART refiere la información a las oficinas pertinentes para la acción de cumplimiento. La OART no tiene interacción directa con los contribuyentes involucrados en estos refugios. Toda la interacción es entre nuestro personal de campo y los contribuyentes involucrados.

Se han desarrollado reglamentos en relación con tres de los mecanismos que estamos utilizando para combatir el incumplimiento en ultramar.

Reglas de Registro: un conjunto de reglamentos que requieren que los promotores registren los refugios tributarios corporativos confidenciales ante el IRS.

Listas de Inversionistas: un segundo conjunto de reglamentos que requieren que los promotores de refugios tributarios mantengan una lista de inversionistas que invierten en los refugios.

Reglas de Revelación: un tercer conjunto de reglas requiere que los contribuyentes revelen en sus declaraciones ciertas transacciones que tengan características comunes a los refugios tributarios.

B. Promotores

En base a la información contenida en los registros de Promotores y la información revelada por los contribuyentes que han adoptado posiciones que involucran “transacciones listadas”, el IRS ha iniciado varias fiscalizaciones de promotores. Varias de estas fiscalizaciones han sido reportadas en la prensa, las cuales involucran a firmas contables, firmas legales, casas de corretaje, compañías de seguro, etc. Estamos realizando estas fiscalizaciones de manera agresiva y hemos desafiado varias tácticas que no han sido previamente perseguidas.

IV. HERRAMIENTAS PARA OBTENER INFORMACIÓN EN ULTRAMAR

A. Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria

El Departamento del Tesoro inició discusiones que llevaron al intercambio de información tributaria con gobiernos extranjeros que le permiten al IRS identificar contribuyentes estadounidenses que ocultan renta en ultramar más rápidamente. En los últimos dos años, el Departamento del Tesoro ha celebrado acuerdos de intercambio de información tributaria con ocho importantes centros financieros en ultramar: Antigua y Barbuda, las Islas Caimán, Bahamas, las Islas Vírgenes Británicas, Antillas Holandesas, Guernsey, la Isla de Man y Jersey. Estos nuevos acuerdos de intercambio de información tributaria incluyen jurisdicciones tanto cerca de los Estados Unidos como más distantes. Los mismos fueron los primeros

acuerdos de intercambio de información tributaria celebrados en más de una década.

Los Estados Unidos también celebraron un Acuerdo Mutuo sobre intercambio de información tributaria con Suiza, un centro financiero clave. El Acuerdo Mutuo, que se basa en las disposiciones sobre intercambio de información de nuestro tratado bilateral con Suiza, representa un paso significativo en nuestra relación de intercambio de información.

El acceso a la información es vital para nuestros esfuerzos de garantizar la aplicación plena y equitativa de nuestras leyes tributarias. Nosotros hacemos todo lo que está a nuestro alcance para recopilar la información que requerimos. Igualmente recurrimos a nuestras relaciones con nuestros socios alrededor del mundo para asegurar que tenemos acceso a la información requerida cuando los contribuyentes estadounidenses tratan de ocultar la renta mediante cuentas en el extranjero o entidades en ultramar. Los Estados Unidos consideran que es más importante que nunca que no existan refugios seguros en ninguna parte del mundo para los fondos asociados con actividades ilícitas, incluyendo la evasión tributaria.

B. Diligencias Judiciales

Notificaciones

El IRS tiene amplia autoridad para obtener testimonio y registros por medio de notificaciones administrativas para su uso en la gestión tanto de las leyes tributarias civiles como penales. Se pueden emitir notificaciones a contribuyentes u otros que tengan datos o conocimientos relacionados con la obligación del contribuyente. Las notificaciones son ejecutadas por los tribunales distritales federales. Las defensas relacionadas con la ejecución de las notificaciones incluyen reclamos de privilegio probatorio o constitucional o propósito o procedimiento no autorizado.²

Notificaciones a Terceras Personas y Contactos

Si se envía notificación a tercera persona, el IRS debe dar aviso a la persona identificada. La persona con derecho a aviso puede intervenir en cualquier diligencia de ejecución o iniciar la diligencia para anular la notificación.

Diligencias para Anular la Notificación a Terceras Personas

Un contribuyente con derecho a aviso de una notificación a una tercera persona que lleva los registros, tiene derecho a intervenir para prevenir su ejecución. El contribuyente puede intervenir si el IRS busca ejecutar o anular la notificación si no existe acción alguna de ejecución. Para anular una notificación a una tercera

² Un contribuyente tiene derecho a solicitar a los tribunales que impida al IRS obtener la información solicitada mediante notificación.

persona, la persona notificada debe, dentro de los 20 días siguientes al día en que se envió el aviso por correo o se le presentó el mismo:

- presentar una solicitud de anulación en el tribunal distrital para el distrito en el que reside o se encuentra la parte notificada;
- notificar a la parte notificada que no cumpla y enviarle por correo certificado o registrado, una copia de la solicitud; y
- notificar al IRS mediante el envío por correo certificado o registrado de una copia de la solicitud al empleado del IRS señalado en la notificación como la persona ante la cual la parte notificada debe comparecer.

Bases para Proceder a la Anulación

La moción de un contribuyente para anular la notificación de una tercera persona puede basarse en las mismas defensas disponibles para el contribuyente que haya sido informado directamente. El contribuyente también puede plantear temas que podían ser planteados por la parte notificada, tal como afirmar que la notificación es ambigua, vaga o de otro modo deficiente en describir el material solicitado, o que el material solicitado no sea pertinente para una investigación legal.

Las Notificaciones John Doe

El IRS puede dar una notificación a una tercera persona que no identifique a la persona cuya obligación sea el tema en discusión solamente después del proceso judicial. Esta notificación se conoce como una notificación John Doe y solamente puede ser presentada luego de que el IRS lleve un proceso ex parte ante un tribunal distrital en el que demuestre que:

- La notificación se relaciona con una persona o personas en particular;
- La persona o personas pueden haber incumplido con cualquier disposición del Código; y
- La información que se procura obtener y la identidad de la persona o personas no está prontamente disponible de otras fuentes.

Se le puede requerir a un ciudadano o residente estadounidense mediante una notificación, que produzca registros ubicados en un país extranjero si el mismo controla, o tiene poder legal para obtener los registros. Se presume que una sociedad controla sus libros y registros. El IRS asume la posición de que el control se puede establecer probando la posesión indirecta de los registros, así como el control real, tal como cuando un individuo es director en una sociedad que mantiene juntas directivas entrelazadas con una sociedad que haya sido notificada.

Órdenes de Consentimiento

Orden de Consentimiento Voluntario: se le solicita al contribuyente que firme la orden de consentimiento, autorizando a cualquier banco o institución financiera en la que el contribuyente tenga una cuenta, para que libere información sobre su cuenta al IRS.

Orden de Consentimiento Obligatorio: notificación emitida al contribuyente obligándolo a que ejecute la orden de consentimiento.

Sr. Elvin Hedgpeth
Director Adjunto, Programas Internacionales
Servicio de Rentas Internas-IRS
Estados Unidos de América
Correo electrónico: elvin.t.hedgpeth@irs.gov

TEMA 3.2 MECANISMOS Y FORMAS DE CONTROL DEL LAVADO DE DINERO

Ray Jones

Director General, Dirección de Investigación
Agencia de Aduanas e Ingresos de Canadá
(Canadá)

SUMARIO: Introducción.- Estrategia Nacional para Combatir el Crimen Organizado.- La Iniciativa Nacional para Combatir el Lavado de Dinero.- Ley sobre las Ganancias Producto del Delito (Lavado de Dinero) y Financiamiento del Terrorismo.- Informe Obligatorio de Transacciones.- Presentación de Informes sobre Divisas Transfronterizas.- Revelación de Información de Inteligencia Financiera.- Tratamiento de la Revelación de Datos a Investigaciones de la CCRA. Financiamiento de Obras Benéficas y Terrorismo.- Organizaciones Internacionales. – Conclusión.

INTRODUCCIÓN

Desde los años ochenta la comunidad internacional ha fortalecido sus esfuerzos para combatir el narcotráfico, el crimen organizado y el terrorismo. Una parte clave de esta estrategia es poner el enfoque en el camino del dinero que conecta a los criminales con los productos de sus crímenes. En 1989 el G7 estableció el Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales (GAFI) para desarrollar y promover políticas para combatir el lavado de dinero, tanto en el ámbito nacional como internacional. En abril de 1990, el GAFI publicó un informe que contenía un conjunto de Cuarenta Recomendaciones, que ofrecían un anteproyecto extenso de las acciones necesarias a tomar para combatir el lavado de dinero.

Esas sugerencias fueron examinadas en 1996, requiriendo de todos los países miembros su colaboración en informar sobre transacciones sospechosas y establecer unidades de inteligencia financiera centralizada. En octubre del año 2001, en respuesta a los trágicos eventos del 11 de septiembre de 2001, el GAFI amplió su misión más allá del lavado de dinero para incluir el financiamiento del terrorismo y más reciente aún, en junio de 2003, revisó sus Cuarenta Recomendaciones incluyendo un nuevo marco integral para combatir el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo.

En mayo de 1998, los Ministros de Finanzas del G7 promovieron acciones internacionales para incrementar la capacidad de los sistemas de prevención del lavado de dinero para manejar eficazmente los delitos tributarios. El G7 pensó que esto fortalecería los sistemas de prevención del lavado de dinero y aumentaría la efectividad de los acuerdos de intercambio de información tributaria. Desde entonces la GAFI ha liderado la búsqueda de maneras para cerrar la llamada laguna de la “excusa fiscal” en sistemas de información de transacciones sospechosas, mientras que el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la OCDE se ha enfocado en el suministro de información sobre lavado de dinero a LAS autoridades tributarias para apoyar la investigación de delitos tributarios.

Canadá en cumplimiento con las Cuarenta Recomendaciones de la GAFI, en el año 2001 estableció el Centro de Transacciones Financieras y Análisis de Informes de Canadá

(FINTRAC, por sus siglas en inglés) e implementaron un sistema obligatorio de presentación de informes de transacciones y divisas trans-fronterizas. Desde el inicio de esta iniciativa la Agencia de Aduanas y Administración Tributaria de Canadá (CCRA) ha participado activamente y aún se encuentra involucrada en su evolución.

Hoy, primero voy a darles un resumen de los eventos que llevaron a la formación de FINTRAC. En segundo lugar, voy a hablar sobre la relación entre FINTRAC y el CCRA en la lucha contra el lavado de dinero y financiamiento del terrorismo. Por último, hablaré brevemente sobre los esfuerzos internacionales que apuntan a mejorar la cooperación entre el lavado de dinero y las autoridades tributarias. La CCRA ha apoyado estos esfuerzos y cree que ambas partes tienen mucho que ganar al aumentar su cooperación mutua. Esto puede ayudar en lo que CIAT debería considerar como un nuevo enfoque para este tema tan importante en el futuro.

ESTRATEGIA NACIONAL PARA COMBATIR EL CRIMEN ORGANIZADO

La estrategia Nacional de Canadá para combatir el crimen organizado, provee un marco dentro del cual se pueden tratar amenazas e impactos de grupos transnacionales de crimen organizado. El lavado de dinero es una herramienta clave utilizada por estos grupos criminales organizados para esconder la fuente ilegal de sus productos del crimen y distanciar estos productos de su dueño criminal. Por medio de la colocación, capitales e integración, los productos lavados del crimen encuentran su camino de vuelta a la economía bajo un velo de legitimidad. Muchas de las técnicas utilizadas para el lavado de dinero también se utilizan para evadir impuestos.

La cooperación tanto internacional como nacional es necesaria para combatir el crimen organizado a través del control del lavado del dinero. En el ámbito nacional, en el año 2000 en Canadá, los Ministros Federales, Provinciales y Territoriales adoptaron una Agenda Nacional con respecto al Crimen Organizado en donde el lavado de dinero aparecía como un tema prioritario.

En el ámbito internacional, la organización clave de prevención del lavado de dinero es el GAFI. Canadá ha sido miembro de GAFI desde que fue establecido por el G7 en 1989. Las Cuarenta Recomendaciones, las medidas de prevención del lavado de dinero que todos los miembros de GAFI han acordado adoptar, fueron establecidas por GAFI en 1990, revisadas en 1996 y actualizadas nuevamente en Junio de 2003. Estas Recomendaciones se han convertido en los parámetros internacionales bajo los cuales se miden los esfuerzos nacionales e internacionales para combatir el lavado de dinero.

LA INICIATIVA NACIONAL PARA COMBATIR EL LAVADO DE DINERO

Los informes de transacciones financieras y de divisas se diseñan para exponer el proceso de lavado de dinero cuando el efectivo ingresa en el sistema financiero, cuando es transferido entre intermediarios financieros, o cuando es transportado a través de fronteras nacionales. Imponiendo una obligación de informar transacciones, así como suministrar la información financiera que pueda estar relacionada a actividades criminales orientadas hacia las ganancias, un régimen de informes de transacciones sirve para un portante número de políticas y funciones regulatorias. No solo suministra a las agencias de gobierno una mayor capacidad para descubrir evidencia en actos ilícitos, al crear un depósito central de información financiera que puede identificar los productos del crimen y sus fuentes, pero también asegura que se encuentren establecidos los registros apropiados para facilitar una posterior investigación criminal.

Como miembro de GAFI, Canadá ha experimentado una evaluación de parte de colegas para evaluar la efectividad de las medidas prevención del lavado de dinero. En su segundo informe de evaluación recíproco de Canadá en Septiembre de 1997, la GAFI advirtió que, entre tanto que el régimen de Canadá estaba sustancialmente en cumplimiento con la mayor parte de las Cuarenta Recomendaciones, su confianza en un informe de transacciones sospechosas voluntario no demostró ser efectivo. La GAFI sugirió que Canadá implementara un régimen obligatorio de informes de transacciones sospechosas y estableciera una unidad de inteligencia financiera central para analizar estos informes y suministrar información a agencias de inteligencia y de policía cuando fuera necesario.

La iniciativa Nacional para combatir el lavado de dinero se estableció para resolver estas deficiencias a través de esfuerzos combinados de diversos departamentos federales y agencias: el Procurador General de la Administración de Canadá; la Real Policía Montada de Canadá (RCMP); Justicia de Canadá; la CCRA; Departamento de Inmigraciones y Ciudadanía de Canadá y el Departamento de Finanzas. Inmediatamente después de los trágicos eventos del 11 de septiembre de 2001, la Iniciativa fue ampliada para incluir el lavado de dinero asociado con el financiamiento del terrorismo.

La Iniciativa Nacional para combatir el lavado de dinero fue diseñada para lograr tres objetivos:

1. Implementar medidas específicas para detectar e impedir el lavado de dinero y facilitar la investigación y enjuiciamiento de infracciones por lavado de dinero.
2. Responder a amenazas presentadas por el crimen organizado proporcionándole a los funcionarios de policía la información necesaria para privarle a los criminales de los productos de sus actividades ilegales, mientras que garanticen que los resguardos necesarios se encuentran establecidos para proteger la privacidad de las personas con respecto a información personal sobre ellos mismos.
3. Asistir a Canadá en el cumplimiento de sus compromisos internacionales de participar en la lucha transnacional contra el crimen, especialmente en el lavado de dinero.

LEY SOBRE LAS GANANCIAS PRODUCTO DEL DELITO (LAVADO DE DINERO) Y FINANCIAMIENTO DEL TERRORISMO

Estos objetivos fueron tratados en la Ley de Ganancias Productos del Delito (Lavado de Dinero), que recibió Aprobación Real el 29 de Junio de 2000. El régimen legislativo incluye cuatro pilares: gestión de documentación administrativa, identificación del cliente, informes, y un régimen de cumplimiento interno. Además, se estableció una unidad de inteligencia financiera, FINTRAC, para recaudar, analizar y evaluar todos los informes e información proporcionada a la misma, revelar información a la policía u otras agencias donde se sospecha el lavado de dinero; asegurar que todas las agencias de información están en cumplimiento con el régimen; y garantizar la protección de información en su poder.

La ley Anti-terrorista, que recibió Aprobación Real el 18 de diciembre de 2001, amplió el alcance de la Ley de Ganancias Producto del Delito (Lavado de Dinero), para incluir la detección y refrenamiento de actividades de financiamiento de terroristas. Para expresar este mandato más amplio, el título de la ley se cambió a Ley de Ganancias Producto del Delito (Lavado de Dinero) y Financiamiento del Terrorismo.

El CCRA está involucrado en tres frentes. Aduanas administra el régimen que informa sobre el régimen de las divisas en la frontera. La Dirección de Investigaciones recibe referencias de FINTRAC donde hay sospechas de lavado de dinero o financiamiento del terrorismo y evasión de impuestos o aranceles. La Dirección de Obras Benéficas puede negar o quitar el estatus de benefactor a aquellos que apoyan grupos terroristas. Hablaré sobre cada uno de ellos en algunos minutos:

INFORME OBLIGATORIO DE TRANSACCIONES

El 8 de noviembre de 2001, entró en vigencia la primera fase regulatoria, solicitándole a personas y entidades afectadas que informen a FINTRAC las transacciones si hay bases razonables para sospechar que las transacciones están relacionadas con la comisión de delitos de lavado de dinero. Entre aquellos que deben informar están las instituciones financieras, compañías de seguros de vida, agentes de valores, casinos, agentes de cambio de divisas, así como también otros intermediarios financieros como los contadores.

A partir del 12 de junio de 2002, las personas y entidades también deben informar las transacciones si hay bases razonables para sospechar que las transacciones están relacionadas con la comisión de actividades financieras ilegales de terroristas. También deben informar a FINTRAC si tienen en su posesión o control una propiedad que ellos saben pertenece o es controlada por o en representación de un grupo terrorista. Esta información también debe ser revelada al RCMP y al Servicio de Inteligencia y Seguridad Canadiense (CSIS).

A partir del 12 de junio de 2002, se requerían informes en el envío o recepción de transferencia de fondos electrónicos internacionales de \$ 10.000 o más a través de la red "Society for Worldwide Inter-bank Financial Telecommunication (SWIFT)". Comenzando el 31 de marzo de 2003, fueron requeridos informes para otras transferencias de fondos electrónicas internacionales de \$ 10.000 o más (a través de redes non- SWIFT). El informe de grandes transacciones de dinero en efectivo, involucrando \$ 10.000 o más, comenzó el 31 de enero de 2003.

FINTRAC es responsable de garantizar que las entidades informantes cumplan con sus obligaciones de presentar informes, llevar registros e identificación de clientes tal y como está establecido en la Ley y sus reglamentos. FINTRAC favorece un acercamiento cooperativo hacia el cumplimiento y estimula a las entidades a cumplir con sus obligaciones en forma voluntaria. Esto significa trabajar con ellas de manera constructiva para asegurarse que entienden sus obligaciones bajo ley y proveer asistencia para apoyar su cumplimiento. En los casos en donde el acercamiento cooperativo fracasa en obtener el mejoramiento del cumplimiento o donde exista un incumplimiento deliberado, FINTRAC podría referir estos casos a las agencias de policía.

PRESENTACIÓN DE INFORMES SOBRE DIVISAS TRANSFRONTERIZAS

Se le dio la responsabilidad a la Oficina de Aduanas de la CCRA de implementar el régimen de presentación de informe sobre divisas transfronterizas, el cual entró en vigencia el 6 de enero de 2003. De acuerdo con la legislación, no hay restricciones sobre la cantidad de dinero que se puede introducir o sacar de Canadá, ni es ilegal hacerlo. Sin embargo, actualmente hay que informarle a un funcionario de aduana los montos iguales o mayores de \$ 10.000 CDN en efectivo o instrumentos monetarios que está ingresando o retirando de

Canadá. También se piden informes de movimientos de efectivo por correo o courier. Aduanas entrega estos reportes de divisas a FINTRAC.

Los funcionarios de la Aduana tienen autoridad para investigar y confiscar montos no informados, los cuales son devueltos luego de pagar una multa, al menos que se sospeche que el dinero esté relacionado con ingresos ilegales o relacionados con el financiamiento del terrorismo. Los equipos de rayos X móviles, cámaras de video y perros detectores de dinero son utilizados para detectar el contrabando de divisas. El Ministro Nacional de Rentas puede ser instado a que revise la confiscación del efectivo y la decisión del Ministro puede ser apelada en una Corte Federal.

REVELACIÓN DE INFORMACIÓN DE INTELIGENCIA FINANCIERA

La vinculación de transacciones financieras y de otra información con actividades ilegales sospechosas es el enfoque crítico del análisis de FINTRAC. FINTRAC está obligada a dirigir un análisis independiente de su información para detectar lavado de dinero, actividades para el financiamiento del terrorismo y amenazas a la seguridad de Canadá. La información analizada incluye los informes de transacciones recibidas por el Centro, la información suministrada por la policía y otros departamentos y agencias del gobierno nacionales e internacionales, así como información disponible en bases de datos público o disponibles comercialmente.

En su análisis FINTRAC combina las aptitudes de analistas capacitados con el uso de herramientas tecnológicas especialmente diseñadas. Los indicadores internacionalmente reconocidos de lavado de dinero y financiamiento del terrorismo son utilizados en este análisis. Los analistas someten transacciones con un patrón potencialmente sospechoso a análisis y pruebas más exhaustivos antes de hacer una recomendación sobre si la información debiera ser revelada de acuerdo con la legislación.

FINTRAC debe revelar la información a la fuerza policial apropiada cuando tiene fundamentos adecuados para sospechar que la información pueda ser relevante a la investigación o enjuiciamiento de un delito de lavado de dinero o un delito de financiamiento de actividades terroristas. Una vez que se ha sido cumplido con esta prueba inicial, la información designada debe ser suministrada a la CCRA, si FINTRAC determina que la información es también relevante con respecto a un delito de evadir o intentar evadir impuestos u obligaciones federales, y a ciudadanía e inmigraciones de Canadá, cuando la información mencionada es relevante con respecto a delitos de hechos inmigratorios.

Se requiere que FINTRAC revele a CSIS cuando tiene fundamentos adecuados para sospechar que la información pueda ser importante a una amenaza a la seguridad de Canadá. FINTRAC también puede revelar información designada a unidades de inteligencia financiera extranjera con los que Canadá tiene acuerdos de autorizar a hacerlo. En sus revelaciones, FINTRAC suministra información que identifica la(s) persona(s) involucrada en la transacción(es), dónde y cuándo la transacción(es) tuvieron lugar, y otros detalles sobre la transacción(es).

La revelación de esta información suministra importante inteligencia sobre el lavado de dinero, actividades de financiamiento del terrorismo y amenazas a la seguridad de Canadá. Para obtener información adicional, incluyendo el análisis realizado por FINTRAC, la policía debe tener una orden judicial para obtener más información del Centro. CSIS también tiene la capacidad de procurar una orden judicial para obtener información adicional de FINTRAC cuando se trata de una amenaza a la seguridad de Canadá. Lamentablemente las leyes no permiten a la CCRA o CIC obtener una orden de revelación de datos.

TRATAMIENTO DE REVELACIÓN DE DATOS A INVESTIGACIONES DE LA CCRA

Una vez que FINTRAC hace una referencia a CCRA, se ingresa a un registro que se encuentra en la Sede Central de la Dirección de Investigaciones. Las evidencias relacionadas con impuestos son enviadas a la División de Investigaciones en la oficina de servicios de impuestos relevante. Las evidencias relacionadas con temas aduaneros son enviadas a la oficina de Investigaciones Aduaneras relevante. La información suministrada por FINTRAC es examinada junto con otra información del CCRA para determinar si una acción ejecutoria es justificable.

Entre las acciones ejecutorias se podría incluir asegurarse que se presenten las declaraciones de impuestos, auditar las declaraciones incluyendo todos los ingresos sin importar la fuente (involucrando con frecuencia el uso de técnicas de auditoría de valor neto) e investigaciones criminales seguidas de una recomendación de procesamiento por evasión de impuestos y aranceles donde la evidencia sostiene tal acción.

Debido que sólo hemos recibido referencias durante el último año, es muy pronto evaluar los resultados de nuestras acciones ejecutorias. Sin embargo, hemos publicado un comunicado conteniendo las pautas de cómo tratar con los parámetros de FINTRAC, incluyendo el seguimiento e informes de evidencias y las acciones ejecutorias que surgen de ellas. Esto nos permitirá medir resultados y explicar los recursos recibidos para este trabajo.

La CCRA ha trabajado con FINTRAC para establecer la estructura del marco referencias y continúa trabajando con ellos en el refinamiento de los indicadores de evasión de impuestos y aranceles. Creemos que investigadores experimentados están en la mejor posición para reconocer los indicadores y esquemas que apuntan hacia la evasión de individuos y compañías. También estamos explorando oportunidades para colaborar con FINTRAC en el área de investigación estratégica y macro análisis. Las áreas potenciales de investigación incluyen conductas de cumplimiento, tipologías, análisis de tendencias de flujo de divisas nacionales e internacionales, centros financieros offshore y jurisdicciones no cooperadoras.

Los investigadores de la CCRA también participan en las 13 Unidades de Productos Integrados del Crimen (IPOC, por sus siglas en inglés) liderados por la RCMP, establecidas en las ciudades más importantes de Canadá, donde se llevan a cabo investigaciones de ganancias producto de delitos criminales bajo el código penal, incluyendo delitos de lavado de dinero. Estas unidades reúnen recursos de ejecución del RCMP, el Departamento de Justicia, la policía provincial y municipal, contadores forenses, y funcionarios aduaneros y tributarios de la CCRA. Apuntan a aquellos que lucran del crimen confiscando sus bienes obtenidos ilegalmente.

La presencia de investigadores tributarios en las unidades crea un ataque con dos puntas facilitando las investigaciones conjuntas y concurrentes de impuestos y ganancias ilegales, llevando hacia un más efectivo uso de los recursos. El CCRA también recibe referencias de las unidades IPOC de casos donde no se llevará a cabo investigación criminal bajo el código penal pero donde la reconsideración de impuestos civiles pueden ser una alternativa.

FINANCIAMIENTO DE OBRAS BENÉFICAS Y TERRORISMO

En Canadá, hay más de 78.000 obras benéficas registradas, que emplean a más de 1,3 millones de personas (9% de la mano de obra) y tienen un activo base que excede los \$ 109 mil millones. Para el año 2000 donaciones de \$ 5,4 mil millones fueron informadas por el Departamento de Estadísticas de Canadá. Constitucionalmente, las obras benéficas son una responsabilidad provincial y el papel del gobierno federal surge de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

La Junta directiva de obras benéficas es responsable de la inscripción y control de las obras benéficas. Cada año reciben 4.500 solicitudes, aprueban 2.800 solicitudes e inician 2.600 suspensiones, principalmente por no presentar sus declaraciones. Hay clara evidencia que las obras benéficas son una parte clave de la red de apoyo internacional de grupos terroristas.

En 1999, un Comité del Senado especializado en Seguridad e Inteligencia destacó que grupos con afiliaciones terroristas recaudan fondos en Canadá, generalmente utilizando organizaciones filantrópicas o de beneficencia como frente. El informe del Senado recomendó que el Gobierno tome acciones para garantizar que no se permita operar, a las organizaciones que proveen apoyo financiero y material a actividades terroristas, como obras benéficas inscritas en Canadá. El 10 de febrero de 2000, Canadá firmó la Convención Internacional sobre la Supresión de Financiamiento del terrorismo, que específicamente se refiere al financiamiento del terrorismo por medio de organizaciones benéficas.

En diciembre de 2001, el Parlamento aprobó la Ley Anti terrorismo para Combatir el Terrorismo a través de disposiciones que detectan, impiden, deterioran e inutilizan grupos y actividades terroristas.

La Ley establece:

- Procesos para designar organizaciones terroristas.
- Nuevos y especializados delitos penales.
- Poderes para congelar y confiscar propiedades de terroristas.
- Ley de Inscripción de Obras Benéficas (Información de Seguridad)

La Ley de Inscripción de Obras Benéficas (Información de Seguridad), junto con las enmiendas a la Ley de Impuesto sobre la Renta, aspira a prevenir a aquellos que apoyan a los terroristas o actividades relacionadas de disfrutar de los privilegios tributarios ofrecidos a las obras benéficas registradas. Estas leyes suministran el marco legal necesario para permitir que se utilice y se proteja información altamente sensible de seguridad e inteligencia que pueda revelar las conexiones de una organización al terrorismo al determinar si una organización puede ser inscrita como de beneficencia o si debe revocarse su inscripción.

El párrafo 241(4)(f.1) de la Ley de Impuesto sobre la Renta otorga a la CCRA autoridad explícita para compartir la información de solicitud e inscripción con CSIS y el RCMP. Donde CSIS y/o el RCMP crean que tienen motivos razonables para creer que una organización suministra apoyo financiero o material al terrorismo el caso puede someterse al Procurador General de la Administración y al Ministro Nacional de Rentas para tomar una decisión. Cada Ministro examina independientemente la información y si ambos firman un certificado de seguridad especial, este es automáticamente sometido a la Corte Federal para revisión legal. El certificado no tiene efecto legal al menos que sea confirmado bajo este proceso de revisión.

El juez de la Corte Federal revisa toda la información utilizada por los Ministros “*in camera, ex parte*” y determina qué información puede revelarse. La organización recibe un resumen de la información revisada por el juez que contiene información suficiente para informarlos sobre las circunstancias dándole lugar al certificado, sin revelar ninguna información que en la opinión de los jueces pudiere afectar la seguridad nacional o peligrar la seguridad de cualquier persona. La organización tiene entonces la oportunidad en una corte abierta de introducir evidencia y de llamar e interrogar a testigos. El juez entonces determina basándose en estándares civiles de equilibrio de probabilidades si el certificado es razonable o si debiera anularse.

Si el certificado es admitido es prueba contundente que la organización no reúne los requisitos para inscribirse y esto da a la CCRA bases estatutarias para rechazar o revocar la inscripción. El certificado tiene validez por siete años pero una solicitud para una pronta revisión puede ser hecha basada en un cambio material de circunstancias. Una vez que una solicitud de inscripción para una obra de beneficencia es revocada, la organización generalmente tiene un año para distribuir sus bienes a otras obras benéficas o las utiliza para satisfacer a sus acreedores o llevar a cabo sus programas de beneficencia. Cualquier monto pendiente es sujeto a un impuesto del 100%.

ORGANIZACIONES INTERNACIONALES

En respuesta al aumento en la preocupación sobre el lavado de dinero, el Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Blanqueo de Capitales (GAFI) fue creado por la cumbre del G7 realizada en París en 1989. Reconociendo la amenaza impuesta al sistema bancario y a instituciones financieras, los Jefes de Estado o Gobierno del G7 y el Presidente de la Comisión Europea convocaron el Grupo de Trabajo de los Estados miembros del G7, la Comisión Europea, y otros ocho países. Desde entonces la membresía se ha expandido a otros 33 países, territorios y organizaciones. El estatus de observador fue otorgado a cuerpos regionales del GAFI como el GAFI de lavado de dinero en América del Sur y el GAFI del Caribe.

El GAFI es un cuerpo inter-gubernamental cuyo propósito es el desarrollo y promoción de políticas, tanto en el ámbito nacional como internacional, para combatir el lavado de dinero. El grupo de trabajo es entonces “un cuerpo creador de políticas” que trabaja para generar el deseo político necesario para traer consigo leyes nacionales y reformas regulatorias para combatir el lavado de dinero.

El GAFI controla el progreso de los miembros en implementar las medidas de prevención del lavado de dinero, revisa las técnicas del lavado de dinero y las contramedidas, y promueve la adopción e implementación de medidas globales de prevención del lavado de dinero. En la realización de estas actividades, el GAFI colabora con otros cuerpos internacionales involucrados en combatir el lavado de dinero como por ejemplo las Unidades de Inteligencia Financiera del Grupo Egmont, el Fondo Monetario Internacional y la Secretaría de las Naciones Unidas de Control de Estupefacientes y Prevención del Crimen.

En mayo de 1998, los Ministros Financieros del G7 alentaron a tomar acción internacional para aumentar la capacidad de sistemas de prevención del lavado de dinero para tratar de manera efectiva los delitos tributarios. Se acordó que el GAFI dirigiría la búsqueda de formas de cerrar la laguna de la “excusa fiscal” en sistemas de informes de transacciones sospechosas y que el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la OCDE dirigiría el suministro de información sobre lavado de dinero a autoridades fiscales de forma de apoyar la investigación de delitos tributarios.

En 1999 el Grupo de Trabajo CFA N° 8 sobre Evasión y Elusión de Impuestos llevó a cabo una encuesta en el país sobre el acceso de información de las autoridades tributarias sobre actividades prevención del lavado de dinero. Las respuestas al cuestionario muestran que las restricciones del intercambio de información entre las autoridades de prevención del lavado de dinero y las autoridades tributarias difieren ampliamente. Hay países donde las autoridades tributarias tienen acceso total a todos los informes de transacciones, mientras que en otros países sólo es posible acceso indirecto. En algunos otros países la ley estipula que la información en transacciones únicamente puede ser utilizada para combatir el lavado de dinero. Con esta divergencia en enfoques podría llevar algún tiempo desarrollar consenso internacional a un enfoque común.

Se ha hecho trabajo complementario por el GAFI y el CFA en jurisdicciones no conformes con muchos países realizando compromisos sobre transparencia y cooperación. Otros esfuerzos por la CFA que también ayudan a combatir el lavado de dinero incluyen el acceso a información bancaria, la eliminación de cuentas anónimas, y el nuevo modelo de acuerdo de intercambio de información.

En el 2002, los Ministros del OCDE alentaron al OCDE y al GAFI a consolidar su cooperación en los temas de preocupación conjunta. El 21 de noviembre de 2002 un Taller Técnico conjunto de GAFI -CFA se llevó a cabo en Roma apuntando al análisis de métodos utilizados para cometer delitos tributarios y de lavado de dinero. Los casos de estudio presentados por los participantes y los indicadores presentados por las Secretarías de la CFA y el GAFI sirvieron para reforzar las similitudes entre las técnicas utilizadas para lavar dinero y evadir impuestos. Al final de la reunión en Roma se acordó que las organizaciones respectivas debieran desarrollar propuestas de seguimiento del trabajo y futura cooperación, para continuar con el objetivo de mejorar la cooperación entre las autoridades tributarias y las de prevención del lavado de dinero.

CONCLUSIÓN

La CCRA ha apoyado estos esfuerzos y considera que hay mucho por lograr por todas las partes a través de una mayor colaboración. Nosotros creemos que las administraciones tributarias pueden tener un rol importante en la lucha contra el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo. Este rol complementa y aumenta la habilidad para administrar y ejecutar las leyes por las que son responsables, mientras apoyan los esfuerzos de su gobierno de tratar con el crimen organizado y el terrorismo. Espero que esta presentación le sirva al CIAT en considerar cuál será su enfoque para este tema tan importante en el futuro.

Como cierre, quiero agradecer al CIAT por invitarme a hablar sobre el tema de los mecanismos y formas de controlar el lavado de dinero. Es un tema muy importante y sumamente crítico en nuestra economía global. También es un área donde yo creo que el CIAT puede tener un importante rol como líder para sus miembros.

Thank you. Merci beaucoup. Gracias.

Mr. Ray Jones
Director General, Dirección de Investigación
Agencia de Aduanas e Ingresos de Canadá
Canadá

TEMA 3.2 MECANISMOS Y FORMAS DE CONTROL DEL LAVADO DE DINERO

Alessio Nardi
Departamento de Política Fiscal
Guardia de Finanzas
(Italia)

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. La Guardia de Finanzas: Tareas y Objetivos.- 3. Marco Legislativo Pertinente.- 4. Métodos y Técnicas de Lavado de Dinero.- 5. La Guardia de Finanzas en la Lucha Contra el Lavado de Dinero.- 6. Evolución de la Estructura Organizacional del Ente.- 7. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Luego de una legítima y breve introducción sobre las tareas y objetivos de la Guardia de Finanzas, trataré de describir el marco legislativo italiano, así como los métodos y técnicas de lavado de dinero que surgieron como resultado de la actividad operacional y, consecuentemente, las estrategias de supresión llevadas a cabo.

Finalmente, concluiré explicando la estructura reguladora del ente y algunas sugerencias que pueden contribuir a mejorar la efectividad de la acción de combate en el sector operacional específico.

2. LA GUARDIA DE FINANZAS: TAREAS Y OBJETIVOS

La Guardia de Finanzas es un Cuerpo de Policía especial con estructura militar y que se remonta al 5 de octubre de 1774, cuando se formó la “Legión de Tropas Ligeras”, por orden del Rey de Cerdeña.

La Institución, que está directamente bajo la autoridad del Ministro de Economía y Finanzas, es parte integral de las Fuerzas Armadas Estatales así como de las agencias de ejecución de las leyes.

Las tareas de la Guardia de Finanzas fueron establecidas mediante la ley organizacional del 23 de abril de 1959, No. 189, y están subdivididas en prioritarias – prevención, investigación y reportar evasiones y violaciones financieras, supervisar el cumplimiento con las disposiciones de interés político-económico y supervisión en el mar de propósitos policiales financieros – y de contribución – manteniendo el orden y seguridad públicos y la defensa político-militar de las fronteras.

Desde sus orígenes, su papel de policía tributaria es el principal y más destacado compromiso institucional de la Guardia de Finanzas.

En este marco, la lucha contra la evasión tributaria ha extendido progresivamente su alcance para incluir todas esas formas de acciones ilegales que afectan el presupuesto de Italia y de la Unión Europea (área financiera así como a la economía legal (área económica)

Este proceso de evolución gradual se ha afirmado con el tiempo y por consiguiente, ha recibido reconocimiento organizacional, mediante la promulgación en el 2001, de una ley que confirma:

- La misión de la Guardia de Finanzas como Fuerza Policial con competencia general respecto a los asuntos financieros y económicos;
- La extensión de los poderes y autoridad que la ley confiere a los miembros de servicio de dicho cuerpo en el campo de tributación, con respecto a todos los sectores en los que se llevan a cabo las proyecciones operacionales de la policía económica y financiera;
- La reafirmación del papel exclusivo como policía económica y financiera en el mar;
- La legitimación del Cuerpo para promover y desarrollar, en su capacidad de autoridad nacional competente, iniciativas de cooperación internacional con contrapartes extranjeras con miras a combatir las violaciones económicas y financieras, igualmente valiéndose de doce oficiales como expertos ante las misiones diplomáticas y oficinas consulares.

3. MARCO LEGISLATIVO PERTINENTE

El delito de lavado de dinero fue introducido por primera vez en nuestro código penal en 1978. Originalmente, el alcance de la regla era bastante limitado, ya que solamente establecía castigo para la sustitución de dinero o valores que provenían de robos con circunstancias agravantes, extorsión con circunstancias agravantes o secuestro a cambio de rescate.

En los años 80, el fenómeno criminal evolucionó hasta el punto de llevar a cabo una proceso de revisión con respecto a la legislación, instado igualmente por las herramientas jurídicas especiales que fueron establecidas al nivel internacional, entre las cuales las siguientes son de primordial importancia:

- la **Declaración de Principios del Comité de Basilea**, emitida en Julio de 1 1988 por el *“Comité sobre reglamentación de la banca y procedimientos de supervisión”*;
- el **“Convenio de las Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de drogas y sustancias psicotrópicas”**, firmado en Viena el 20 de diciembre de 1988;

- el “**Convenio del Consejo Europeo sobre lavado, registro, incautación y decomiso del producto de delitos**”, firmado en Estrasburgo el 8 de noviembre de 1990.

A nivel nacional, se han ajustado los delitos a los principios de dichas medidas, inicialmente mediante la Ley No. 55/90 y, posteriormente, mediante la Ley No. 328 del 9 de agosto de 1993.

Como resultado de las disposiciones mencionadas, está sujeto a enjuiciamiento por lavado de dinero actualmente, cualquiera persona que:

- reemplace o transfiera dinero, activos u otros beneficios que provengan de delitos que no sean no intencionales, o que lleve a cabo obras operaciones para obstruir la identificación de su origen penal ((lavado de dinero – artículo 648 bis del p.c.);
- invierta en actividades económicas o financieras dinero, activos u otros beneficios derivados de delitos (reversión – artículo 648 ter del c.p.).

Sin embargo, en conexión con esto, debería señalarse que, no obstante la legislación actual, hasta la fecha, resulta difícil probar el delito en cuestión, considerando que solamente alguien que no haya cometido o participado en el delito indicado puede ser acusado del mismo.

Aun cuando dicha opción legislativa tiene su propia lógica, compartida, además, por otros países, ayuda a entender la razón del número limitado de casos de lavado de dinero que se descubren y las dificultades que hay que superar desde el punto de vista operacional.

Nuevamente, a nivel internacional, las medidas dirigidas a considerar como delito las actividades de lavado de dinero, han sido seguidas de iniciativas adicionales, tales como las **40 Recomendaciones de la F.A.T.F.**¹ (Fuerza Laboral de Acción Financiera) y la **Directiva de la Comunidad No. 91/308**.

Estas medidas – que, hasta la fecha, constituyen las piedras angulares de todo el sector – han introducido disposiciones específicas para prevenir el uso del sistema financiero para fines de lavado de dinero y han sido incluidas en el sistema legal italiano mediante la Ley No. 197/91 (limitación sobre el uso de efectivo).

Esta ley establece, muy brevemente:

- la prohibición de transferir efectivo o valores al portador entre sujetos diferentes sin recurrir a los llamados intermediarios financieros calificados (bancos, Corredores de Bolsas, compañías de seguros y otros intermediarios sujetos a supervisión) para que intervengan entre ambos;

¹ Máxima autoridad supranacional en el sector del combate de lavado de dinero, establecido en 1989 en el marco de la OCDE y al que pertenecen 29 Países, incluyendo Italia.

- la obligación de todas las intermediarias financieras, independientemente de su calificación de operar con efectivo; para:
 - . identificar a los clientes que llevan a cabo operaciones por montos superiores a 12,500 Euros;
 - . registrar los datos pertinentes a las operaciones en un archivo electrónico único;
 - . reportar las transacciones sospechosas ante las autoridades competentes.

Con respecto al último punto, mediante el Decreto Legislativo No. 153/97 el flujo de informes que provienen de los intermediarios financieros han sido dirigidos al F.I.U. italiano (Oficina Internacional de Cambio - U.I.C.) la cual, después de realizar un análisis financiero de los contextos, envía los informes en cuestión, conjuntamente con informes específicos a la Policía Monetaria Especial de la Guardia de Finanzas, así como a la Dirección de Investigación Anti-Mafia.

En relación con esto, cabe mencionar que, mediante decreto legislativo fechado el 25 de septiembre de 1999, No. 374, que precede la directiva de la Comunidad No. 97/2001/EEC, las obligaciones establecidas por la Ley No. 197/91 también han sido extendidas a las categorías de negocios que, aun cuando no llevan a cabo actividades financieras, pueden de todas formas ser explotadas para fines de lavado de dinero².

Esta ley de la Comunidad, en efecto, ha modificado la directiva “matriz” No. 308/91, que establecía indicaciones específicas respecto a la extensión del requerimiento de presentación de informes a varios otros sujetos “no financieros”.

Para fines de minuciosidad, finalmente se debe enfatizar cómo el sistema de detección e información de transacciones sospechosas también lo conforman las disposiciones dirigidas a permitir el monitoreo de los movimientos de divisas hacia y desde países extranjeros.

El sector – luego de la descriminalización de los delitos en el campo monetario que se llevó a cabo de acuerdo con la Ley No. 455 del 21 de octubre, y la asimilación de la Directiva No. 88/361/EEC fechada 24 de junio de 1988, que imponía “.....*eliminar las restricciones a los movimientos de capital realizados entre personas residentes en los Estados Miembros ...*” – ha sido regulado por la Ley No. 227 del 4 de agosto de 1990, introduciendo el sistema de la llamada “canalización

² Las categorías listadas son las siguientes: recaudación de crédito en nombre de terceras personas; custodio y transporte de efectivo, títulos y valores por medio de patrulleros especiales juramentados; transporte de efectivo, títulos o valores sin emplear patrulleros especiales juramentados, agencia de negocios de corretaje de bienes raíces; comercio de antigüedades, manejo de casas de subastas o galerías de arte; comercio, incluyendo exportación e importación, de oro para fines industriales o de inversión, manufactura, corretaje y comercio, incluyendo importación y exportación, de objetos preciosos; manejo de casas de juego; manufactura de objetos preciosos por negocios de artesanías; corretaje de crédito, agencia de actividad financiera; agencia de promoción de seguros y financiera.

obligatoria” de las operaciones por un monto superior a 20 millones de antiguas liras, recurriendo a los intermediarios financieros y bancarios.

Subsecuentemente, el decreto legislativo No. 125 del 30 de abril de 1997, reemplazó la llamada “canalización” con el requerimiento de informar al F.I.U. italiano antes mencionado, las transferencias por montos superiores a los 12,500 Euros actuales.

En esta ocasión, deseo enfatizar que el sistema contra lavado de dinero descrito y su efectividad han sido apreciados a nivel internacional en diversas ocasiones.

El propio F.A.T.F., en el informe de evaluación mutua preparado sobre nuestro País en 1998, ha subrayado la conveniencia de la participación en la actividad de combate por el lado financiero, de solamente dos cuerpos investigativos (la Unidad Especial de Policía Monetaria y la Dirección de Investigación Anti-Mafia – D.I.A.) así como los más de veinte años de relaciones de colaboración entre el F.I.U. y la mencionada Unidad de Guardia de Finanzas, resolviendo muchos de los problemas de coordinación encontrados en otros países.

Igualmente, en el mes de junio de 2001, durante la reunión plenaria dirigida a verificar el nivel de preparación de los sistemas operacional y legislativo de los Estados Miembros únicos del Grupo al momento de la introducción del Euro, las disposiciones pertinentes vigentes en Italia, fueron confirmadas como plenamente adecuadas y en línea con las normas internacionales.

Contribuyendo a la real implantación del complejo sistema descrito anteriormente, cada uno trayendo su profesionalismo específico y calificado, están diversas instituciones estatales, entre ellas, *in primis*, la Guardia de Finanzas, que está, sin duda, en una posición prioritaria comparada con otras fuerzas policiales.

4. MÉTODOS Y TÉCNICAS DE LAVADO DE DINERO

Luego de haber enfocado la evolución del marco legislativo, resulta útil analizar, en realidad, cuáles son los métodos y las técnicas mediante los cuales una cierta suma de dinero “manchada” con un origen criminal puede ser ubicada en los mercados internacionales.

La experiencia lograda por la Organización – en estos años de firme esfuerzo – ha establecido claramente que el lavado de dinero constituye un fenómeno ilegal extremadamente complejo y en continuo desarrollo.

Tomando en cuenta el tamaño de las cada vez mayores cantidades financieras amasadas, las asociaciones criminales han sentido la necesidad de optimizar la ubicación de los grandes capitales ilegales.

Cualquier grupo criminal, con las ganancias obtenidas, inicialmente procurará asegurar el apoyo de su organización – con la meta de fortalecer el vínculo de asociación y el sentimiento de complicidad tácita típica de asociaciones tipo Mafia –

así como para mejorar las condiciones de vida de los miembros, especialmente de los que están en posiciones superiores (*automóviles de lujo, mansiones, yates, etc...*).

Una parte del excedente financiero podría entonces ser usado para expandir su organización, reinvertiendo en mercados ilegales (considere, por ejemplo, una organización involucrada en la inmigración ilegal que, en base a las ganancias iniciales obtenidas, decide dedicarse igualmente al tráfico de drogas).

En una fase subsiguiente, los rendimientos acumulados serán establemente invertidos en el llamado Mercado legal.

Se puede identificar la forma más básica de llevar a cabo una operación de lavado de dinero con la posibilidad de interponer ficticiamente terceras personas en la posesión de la riqueza.

Al respecto, vale la pena recordar que, exactamente a través del simple esquema del “maniquí”, peligrosos grupos de Mafia han podido infiltrarse en sectores comerciales enteros. No fue por accidente, en efecto, que la Guardia de Finanzas, a finales de los años 90, utilizando las herramientas ofrecidas por los legisladores en el campo de la transferencia fraudulenta de valores y casos particulares de decomiso (artículos 12 quinquies y series Ley No. 356/92) logró neutralizar una poderosa pandilla que monopolizó el negocio de restaurantes en el corazón de Milán.

Sin embargo, para que el dinero “sucio” pueda ser efectivamente reinvertido en los circuitos financieros y/o comerciales legales, necesariamente tiene que ser sometido a una operación de limpieza o lavado.

Es en este momento que entra en escena la *figura del lavadero*, el sujeto que es capaz, con frecuencia mediante nada más que la alquimia financiera, de interponer una sólida pantalla entre la inversión del dinero y su matriz criminal.

De este modo, un poder adquisitivo que hasta ese momento era meramente potencial, se convertirá en un poder adquisitivo real, perfectamente utilizable para opciones de consumo, ahorros e inversión.

Con el tiempo, entonces, el crimen organizado ha desarrollado técnicas cada vez más diversas y también extremadamente sofisticadas, colocando al lado la histórica figura del “consejero”, actuando mayormente como asesor legal, individuos calificados en el campo de las altas finanzas.

Más que listar todos los escenarios posibles, trataré de describir unos cuantos, entre los mejores conocidos. Sin duda, a ser incluidas entre los mismos están las **operaciones ficticias con países extranjeros, facilitadas mediante el establecimiento de compañías de adaptación en paraísos tributarios.**

En efecto, se ha determinado varias veces que simulando la importación y/o exportación de bienes uno puede fácilmente “certificar” la salida o entrada del

territorio nacional de capitales cuya justificación es precisamente la de ser la compensación de la operación económica ficticia subyacente.

El mismo resultado también se puede lograr mediante operaciones reales caracterizadas, sin embargo, por una violación de contrato previamente ordenada por una de las partes: ese es el caso, por ejemplo, de un incumplimiento en el pago de bienes a ser importados, lo que es esencial para “legitimizar” el pago de una sanción.

Entre las metodologías mayormente adoptadas, definitivamente se deben mencionar las siguientes:

- **el uso de agentes profesionales transportadores de divisas;**
- **la importación y exportación clandestina de medios de pago mediante agentes transportadores: el llamado “spallonaggio” - o contrabando (sobre las espaldas de uno) -** (en este caso el dinero es ocultado en la persona o en el medio de transporte y el equipaje que cruza la frontera);
- **despacho por correo** (con frecuencia el paquete va dirigido a una casilla de correos para evitar una fácil identificación del remitente y del consignatario);
- **el sistema de compensación** (mediante el cual con respecto a la acreditación de una suma de dinero a una cuenta corriente mantenida en el exterior por una persona servicial, se está llevando a cabo una operación idéntica por la misma cantidad en una cuenta corriente mantenida en el territorio nacional).

5. LA GUARDIA DE FINANZAS EN LA LUCHA CONTRA EL LAVADO DE DINERO

Avanzando entonces en el análisis de los métodos de eliminación adoptados por la Guardia de Finanzas en el campo específico de acción, cabe señalar que la estrategia utilizada por la Organización está dirigida, por un lado, a identificar la propiedad y/o los fondos disponibles que se pueden rastrear hasta los sospechosos y/o personas acusadas de pertenecer a organizaciones criminales y, por otro lado, a combatir la introducción de dinero de origen ilícito en los circuitos de la economía legal.

Con respecto a la primera actividad, a saber, las investigaciones dirigidas a atacar las riquezas ya acumuladas ilícitamente, ello se reduce a la realización de **verificaciones de propiedades**, con miras a tomar medidas absolutas tales como la **incautación y decomiso** de los bienes de origen ilícito que se pueden rastrear, directa o indirectamente, a la disponibilidad de los sospechosos o personas procesadas, dependiendo de si la investigación es administrativa (ej., art. 2 bis de la Ley No. 575/65) o penal (en base al art. 12 sexies de la Ley No. 356/92).

Los más activos dentro de este marco son los Grupos de Investigación del Crimen Organizado (G.I.C.O.), incluidos en las Unidades de la Guardia de Finanzas llamadas Unidades de Policía Tributaria Regional y Provincial.

De manera análoga, como se mencionó previamente, la otra actividad – que directamente tiene que ver con la Institución – es la dirigida a prevenir y eliminar la **introducción de dinero “sucio” en los circuitos legales de la economía.**

En relación con esto, el elemento que caracteriza la acción de la Organización está constituida por su capacidad para examinar, desde un ángulo amplio, los contextos que están siendo examinados en profundidad, tomando en cuenta todos los aspectos que pueden surgir durante las investigaciones, mediante una doble línea de intervención, que se expresa tanto en **controles administrativos** como en **investigaciones de la policía judicial.**

Con respecto a la primera, de gran importancia son los seguimientos de los informes de transacciones sospechosas recibidos por el F.I.U., y las inspecciones respecto a los intermediarios financieros, con miras a verificar el cumplimiento con las disposiciones sobre lavado de dinero.

Estas actividades las llevan a cabo exclusivamente la **Unidad de Policía Monetaria Especial** antes mencionada y, por mandato, por las **Unidades de Policía Tributaria Regional y Provincial.**

En particular, en lo que respecta el desarrollo de informes sospechosos, debe señalarse que, para garantizar una acción coordinada y evitar duplicaciones, entre la Guardia de Finanzas y el DIA, se ha firmado un acuerdo específico para reglamentar la subdivisión del trabajo investigativo, y así pues, el D.I.A., en cumplimiento con los poderes otorgados por la ley constitutiva se encarga de los informes relacionados con los fenómenos de las asociaciones tipo mafia, según lo establece el artículo 416 bis del código penal, mientras que en otras instancias, la Guardia de Finanzas retiene la jurisdicción exclusiva para proceder.

Sobre el tema, nuevamente, de verificaciones administrativas, debe recordarse que todas las Unidades de la Guardia de Finanzas tienen competencia para llevar a cabo controles en el campo de los movimientos a través de las fronteras, de divisas, valores, o acciones, con el propósito final de identificar, también usando los poderes ordinarios de la policía judicial y tributaria, los flujos financieros que se pueden rastrear hasta los sujetos que se sospecha que transfieren al exterior, sumas que proceden de actividades criminales.

Con respecto a las **investigaciones de la policía judicial**, finalmente, se utilizan metodologías operacionales altamente efectivas – tales como, por ejemplo, la posibilidad de llevar a cabo operaciones especiales encubiertas, ex art. 12 quater de la Ley No. 356/92 – procurando desbaratar las redes de lavado de dinero, mediante la captura de los culpables.

En detalle, el modelo organizacional diseñado por la Organización está dirigido hacia una diversificación de los roles, que sea consecuente, en principio, con la división mediante la cual el sistema de prueba actual distingue entre el crimen

organizado tipo Mafia (que se encuentra dentro de la provincia de la Dirección Distrital Anti-mafia) y el delito común (a cargo de las Oficinas del Fiscal).

A nivel operacional, de hecho, las investigaciones de la policía judicial llevadas a cabo por la Guardia de Finanzas en el sector económico-financiero son desarrolladas por la G.I.C.O. antes mencionada – con el apoyo, para tal fin, del Servicio Central de Investigación del Crimen Organizado – si las conductas ilícitas se rastrean hasta las asociaciones tipo Mafia o similares, por la Unidad Especial de Policía Monetaria y otras Unidades de la Organización, en caso de delitos de este tipo cometidos por criminales comunes.

Finalmente, me gustaría enfatizar como la Guardia de Finanzas sistemáticamente apoya su acción manteniendo estrechos lazos de colaboración igualmente a nivel internacional.

Dichas relaciones son exclusivamente administradas, a nivel central, por la Sede General, que se vale de los canales de cooperación privilegiada, tanto con las Organizaciones de Policía Internacional (INTERPOL y EUROPOL), y con las contrapartes que trabajan contra el lavado de dinero en otros Estados.

6. EVOLUCIÓN DE LA ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DEL ENTE

Para cumplir con la orientación general que puede inferirse de las disposiciones vigentes, que a su vez son una consecuencia directa de la habilidad reconocida de investigación, desde un punto de vista económico y de propiedad, logrado mediante el cumplimiento de sus tareas, la Guardia de Finanzas varias veces se ha ocupado de guiar su estructura organizacional, también con miras a optimizar las especializaciones únicas de las Unidades.

Para comenzar, debe mencionarse el establecimiento, luego de la promulgación de la Ley No. 159 del 30 de abril de 1976, de la Unidad Especial de Policía Monetaria, ya mencionada varias veces, y cuya tarea original era de prevenir, determinar y eliminar los delitos monetarios.

Posteriormente, en 1991, luego de la liberalización de la circulación de capitales y la subsecuente introducción de las disposiciones sobre lavado de dinero, las destrezas profesionales de la Unidad Especial fueron dirigidas hacia prevenir y combatir el uso del sistema financiero para fines de lavado de dinero.

La experiencia organizacional lograda, tanto a nivel nacional como internacional durante todo el año de 1990, mostró la necesidad de combinar las importantes habilidades de consulta documental con técnicas penetrantes de investigación, a fin de hacer uso, en particular, de la más avanzada tecnología. Parecía, entonces, apropiada una revisión de la estructura de la Unidad Especial a fin de insertar las mismas destrezas profesionales de las que se carecía entonces.

A partir del 1° de enero de 200, se ha establecido en Roma, un Grupo específico de Secciones, con jurisdicción a nivel nacional (llamado Grupo de Investigación Contra el Lavado de Dinero), así como Secciones Especiales de Policía Judicial dentro de dos ramas de la Unidad que operan en Milán y Palermo.

Estas Unidades especializadas son capaces, por un lado, de integrar la efectividad de la acción, llevando a cabo investigaciones técnicas conjuntamente con las verificaciones administrativas-contables y, por el otro lado, ser un punto de referencia para las oficinas del Fiscal que se proponen ordenar la investigación de casos de lavado de dinero particularmente complejos.

Siguiendo la línea de este enfoque, en el mes de diciembre de 2001, se estableció un Grupo “Internacional de Investigación contra el Lavado de Dinero” al que se le encomendaron tareas de interdicción en el campo de lavado de dinero internacional perpetrado igualmente para los fines de financiamiento del terrorismo.

En el frente paralelo para atacar la posesión ilícita, por otro lado, cabe señalar que la Sede Central estableció en 1991, los **Grupos de Investigación del Crimen Organizado** (G.I.C.O.), dentro del marco de las Unidades Regionales de Policía Tributaria antes mencionadas y, en julio de 1993, el **Servicio Central de Investigación del Crimen Organizado**, que actualmente funciona en el frente, como ente primario de análisis y coordinación, especialmente en el uso de sistemas específicos de procesamiento de datos.

Para completar este pasaje dedicado a la evolución de los perfiles organizacionales, no se puede pasar por alto el hecho de que la Guardia de Finanzas en su totalidad, se ha visto afectada por una reforma general mayor, que entró en vigencia el 1° de enero de 2000.

Es el fruto de la elaboración de proyectos dirigidos a mejorar, por un lado, el papel de las estructuras de mando a nivel regional, a cargo de todas las funciones operacionales y logísticas que son relevantes para llevar a cabo la actividad operacional en el territorio, y la esfera operacional de las Unidades Especiales que, evitando el traslapo, apoyan y facilitan los lineamientos operacionales establecidos por la cadena territorial de comando dentro de un marco unitario y coordinado, por el otro lado.

Por lo tanto, el Ente ha ajustado su estructura organizacional, perfeccionando una estrategia de combate “multifuncional”, dirigida principalmente a lograr un alto nivel de cohesión entre las Unidades, con miras a fortalecer la unidad, penetración y efectividad de la actividad de servicio.

De este modo ha garantizado sinergias operacionales efectivas y una total y amplia circulación de información yendo a través de los “componentes” de múltiples facetas de la Guardia de Finanzas: policía tributaria, policía financiera, policía judicial, policía económica, policía monetaria, etc.

La opción estratégica de tener la Unidad Especial de Policía Monetaria y el S.C.I.C.O. (Servicio Central de Investigación del Crimen Organizado) “coexistiendo” dentro de una única Unidad tal como la Unidad de Investigación Económica y Financiera, y, por lo tanto, la introducción de las secciones de “economía y divisas” de las Unidades de Policía Tributaria Regional (cuyo nombre fue cambiado por el de secciones contra el lavado de dinero y divisas) dentro de los G.I.C.O.s, ha mejorado la capacidad de penetración– a nivel nacional – en el campo, permitiendo al Ente

llevar a cabo un análisis conjunto de los sectores contiguos – y llevar a cabo intervenciones complejas y coordinadas en consecuencia – según la estrategia mayor de combatir el crimen organizado.

7. CONCLUSIONES

A fin de llegar a algunas conclusiones, se puede decir con toda confianza que Italia, conjuntamente con un buen número de países europeos, que – para nuestra satisfacción – también se les está uniendo Egipto, ha logrado hasta el momento un alto nivel de eficiencia en el combate contra el fenómeno de lavado de dinero, colocándose a sí misma a un nivel más que satisfactorio, tanto desde el punto de vista del establecimiento por ley de las herramientas de interdicción, como de la aplicación operacional de las mismas.

Por lo tanto, cabe decir que el sistema actual contra el lavado de dinero, compuesto por un número articulado y coordinado de disposiciones, tanto penales como administrativas, funciona y debe permanecer invariable.

Esto también es confirmado por los resultados logrados por el Ente en el transcurso del año **2002**, del cual puede verse que, durante el período mencionado, dentro del marco de la actividad contra el lavado de dinero:

- se han incautado y/o decomisado propiedades y fondos disponibles de más de **180 millones de Euros**, al igual que montos de aproximadamente **491 millones de Euros**, que eran objeto del delito de lavado de dinero, fueron determinados;
- **931 personas** han sido procesadas, **55 de las cuales fueron puestas bajo arresto.**

A nivel internacional, se espera lograr lo siguiente:

- continuar la armonización de las respectivas legislaciones nacionales;
- desarrollar cada vez más la cooperación efectiva, tanto desde el punto de vista judicial como administrativo-investigativo.
- llevar a cabo análisis a profundidad de los movimientos relacionados con el mercado financiero internacional que se caracteriza por inmensos volúmenes y flujos verticales que dificultan la acción de monitoreo y la reconstrucción de las operaciones que se han llevado a cabo.

A nivel doméstico, a su vez, creo que vale la pena mencionar unos cuanto aspectos legales importantes que el Ente espera haber tratado prontamente.

En particular, en esta ocasión, me limitaré a señalar la necesidad de:

- **revisar, tan pronto como sea posible, las sanciones establecidas por ley por los delitos de ilegalidad bancaria y financiera**, según lo establecen los

artículos 130, 131 y 132 de la mencionada Ley de Consolidación Bancaria – Decreto Legislativo No. 385/93 – introduciendo sanciones por decreto más severas que las que actualmente están vigentes³, a fin de implantar la fuerza disuasiva del sistema, considerando también que dichos casos – frecuentemente complementarios e introductorios de delitos cuya confirmación de prueba es más difícil, tales como el lavado de dinero – desde el punto de vista de investigación son de más inmediata detección;

- **introducir un sistema de obligación “criminal”, con respecto al delito de lavado de dinero, dirigido también a las personas jurídicas que viven en Italia y en el exterior.** Ello ocasionaría que, en caso de delitos de este tipo, cometidos mediante la contribución directa o indirecta de compañías, estas tendrían que dar cuenta de ellos – independientemente de la posición geográfica de la oficina registrada – incurriendo en las sanciones estipuladas por ley.

Sr. Alessio Nardi
Departamento de Política Fiscal
Guardia de Finanzas
Italia
Correo electrónico: alessio.nardi@finanze.it

³ La actividad ilegal de recaudación de ahorros, ex art. 130, es castigada con arresto de seis meses a tres años y con una multa de 25 a 100 millones de liras antiguas.
La actividad bancaria ilegal, ex art. 131, y financiera, ex art. 132, son ambas castigadas con detención de seis meses a cuatro años y una multa de 4 a 20 millones.

Tema 3.3 **LA OPTIMIZACIÓN FISCAL A NIVEL INTERNACIONAL: LA PLANIFICACIÓN FISCAL**

Jean-Pierre Laval

Jefe de la División de Fiscalización
Nacional e Internacional
Dirección General de Impuestos
(Francia)

*SUMARIO: Resumen.- I. La Identificación de Prácticas Litigiosas de Planificación Fiscal.- A. Las técnicas de uso de paraísos fiscales o similares.- B. La subcapitalización.- C. El treaty shopping o el uso abusivo de convenios.- II. El Dispositivo de Lucha en Contra del Fraude Internacional.- A) El desarrollo de dispositivos internos.- B) **Los dispositivos contra los paraísos fiscales y afines.**- III. El Desarrollo de la Cooperación entre Estados.- A. La cooperación en el marco bilateral.- B. La cooperación en el marco multilateral.*

RESUMEN

La globalización de las economías, la aceleración de los intercambios y la complejidad de los flujos internacionales son retos que deben enfrentar los Estados deseosos de preservar su base fiscal en un contexto creciente de optimización y deslocalización de la materia imponible.

Francia debe hacerle frente a estas prácticas: paraísos fiscales, regímenes preferentes, subcapitalización, abuso de convenios (treaty shopping), son las áreas donde los Servicios de Fiscalización encuentran los casos más complejos.

Francia no pretende reprimir todas las formas de reducción de carga fiscal, sino únicamente las opciones tributarias que la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) señala como inaceptables, es decir, las que se basan en una motivación fiscal y no económica. Para ello, se apoya primero en su legislación interna que comprende varias disposiciones específicas de lucha contra el fraude. Utiliza también su red convencional para evitar situaciones flagrantes de no imposición. Finalmente, su acción entra en el marco de una cooperación activa con sus socios de la OCDE y de la Unión Europea.

Facilitada por la apertura de fronteras, la globalización de las actividades económicas y financieras y el incremento de los paraísos fiscales perjudiciales, el fraude alcanza una dimensión internacional, en un número cada vez mayor de casos.

Como todas las Administraciones Tributarias, la Administración Tributaria francesa debe organizarse y movilizarse para hacer fracasar las estrategias imaginativas de

los directores financieros, las oficinas y los servicios de asesoría que, a menudo, sólo se inspiran en la búsqueda de la opción fiscal menos onerosa.

A título preliminar, quiero aclarar que Francia no pretende necesariamente reprimir todas las formas de optimización del costo tributario para los individuos, las empresas o grupos de empresas involucradas, sino únicamente las agresivas cuya única motivación se fundamenta en consideraciones fiscales, sin tener en cuenta la realidad económica y jurídica y que la O.C.D.E. califica como “opciones tributarias inaceptables”.

La Administración Tributaria de Francia no quiere sentar en el banquillo de los acusados a las empresas multinacionales, aún cuando observe que los riesgos de fraude se incrementan por el hecho de que las realidades y las mentalidades estén cambiando y las prácticas de búsqueda sistemática de reducción de carga fiscal (o incluso social) tienden a desarrollarse bajo el pretexto de la competencia internacional y la ganancia máxima.

Cabe señalar que los mismos Estados contribuyen a veces a generar este sentimiento de disculpa al dedicarse a veces a un verdadero dumping fiscal para atraer empresas y capitales.

Es el contexto en que los Servicios de Fiscalización de Francia tienen la misión de dar a entender a todos sus contribuyentes (personas físicas o morales) que “todos los golpes no se permiten para reducir la presión fiscal”.

Para contrarrestar las estratagemas internacionales, las Administraciones Tributarias tienen como desventaja estar enclaustradas dentro de su marco estatal y que pueden conseguir ciertos datos relacionados con operaciones internacionales sólo por medio de procesos de asistencia específicos y a veces largos, si es que no se enfrentan con una opacidad total por parte de los paraísos fiscales.

Además de un arsenal jurídico de represión adaptado a las circunstancias, las mismas deben, a manera de prevención, incrementar la cooperación con los Estados, ampliar y activar la red convencional para anticipar o llenar los vacíos jurídicos que pueden aprovechar los defraudadores potenciales.

Por ende, la presentación de la Delegación francesa sobre la lucha que lleva contra “la inaceptable evasión fiscal internacional” se centrará en tres aspectos:

- La identificación de prácticas litigiosas de planificación fiscal;
- El dispositivo jurídico de lucha contra el fraude internacional;
- La política de prevención de cooperación internacional.

I. LA IDENTIFICACIÓN DE PRÁCTICAS LITIGIOSAS DE PLANIFICACIÓN FISCAL

En primer lugar, Francia recomienda a sus Servicios que adopten una actitud ofensiva frente a los esquemas de planificación fiscal cuyo objeto exclusivo o principal es el de provocar una evaporación de la materia imponible con el fin de que la misma se condense en una zona de baja presión fiscal (un paraíso fiscal o un país con régimen preferente).

Francia también está preocupada por el aumento en potencia de la subcapitalización en las filiales francesas de los grupos extranjeros que tiene como efecto generar un importante endeudamiento y gastos financieros deducibles de las ganancias de las empresas operacionales.

Finalmente, se cuida del «treaty shopping», es decir, el uso incorrecto o indebido de disposiciones incluidas en convenios fiscales internacionales.

A) Las técnicas de uso de paraísos fiscales o similares

Francia tiene un enfoque pragmático del concepto de paraíso fiscal que aborda en su nivel más fino. Su legislación, tal como la interpretan los Tribunales, hace prevalecer el concepto de empresa u operación sometida a un régimen fiscal sobre el concepto de Estado.

De hecho, la Ley define el concepto de régimen fiscal privilegiado refiriéndose a una carga fiscal que debe ser “notablemente menos elevada que en Francia”.

Concretamente, la Administración considera, como norma práctica, que se presume estar en presencia de un régimen fiscal privilegiado cuando una empresa es sujeta a una retención fiscal global inferior por un tercio a la tasa normal del impuesto francés.

Esta situación corresponde a la de los 35 países catalogados como paraísos fiscales por la O.C.D.E., pero también a los Estados con una fiscalidad normal que aplican puntualmente un régimen preferente.

A continuación, encontrarán un compendio de las malas prácticas que se identificaron, un compendio lejos de ser exhaustivo, puesto que en esta materia, la imaginación de los expertos no tiene límites:

- La domiciliación ficticia de una empresa en un paraíso fiscal mientras la sede directiva real está ubicada en Francia. Este fraude puede parecer simple, pero, muchas veces, el mismo se fundamenta en pruebas materiales que sólo se pueden recabar en el marco de una pesquisa a lo interno de la empresa.
- Las transferencias directas de ganancia por infravaloración de los ingresos o creación de gastos indebidos:

- Los grupos pueden manipular los precios de transferencia para localizar oportunamente las ganancias dentro de la empresa establecida en un país con baja tributación,
- Pueden también incrementar artificialmente los gastos, en especial las remuneraciones de servicios, las comisiones, los intereses y los cánones cuya autenticidad y precio exacto son difíciles de controlar, en un contexto de servicios generalmente inmateriales.
- El uso de sociedades pantallas:

La sociedad pantalla es un ente jurídico establecido y gravado en un país con baja tasa impositiva. La administra y controla una persona física o jurídica ubicada en Francia.

Su implementación responde a varios intereses: reducir la base imponible, ocultar la verdadera identidad de los inversores, transmitir fondos.

La misma puede operar en los siguientes sectores:

- Prestaciones de servicios (gestión de patentes, métodos de fabricación, marcas, derechos de autor o imágenes). Un ejemplo lo dan las compañías encargadas de administrar la imagen de deportistas de alto nivel que pueden así recibir un sueldo oculto pagado por la sociedad pantalla que controlan en un paraíso fiscal.
- Actividades de compra/venta.

La compañía puede también usarse en el marco de un grupo para comprar productos a la casa matriz y venderlos a las filiales del grupo, captando la ganancia en el paraíso fiscal a través de una manipulación de precios.

- Actividades financieras:

El tercer mecanismo de uso de los paraísos fiscales en materia de tributación de las empresas consiste en la creación de sociedades holding. El propósito de la creación de este tipo de compañías es el de beneficiarse con una tasa impositiva bastante baja tanto para las ganancias como las plusvalías derivadas de la cesión de participaciones. En este caso, no son necesariamente los paraísos fiscales más alejados y más exóticos los más interesantes, sino muchas veces, los Estados socios cercanos que poseen regímenes tributarios privilegiados sui generis, tales como los Países Bajos, Luxemburgo y Bélgica que son vistos como los más atractivos.

Estos regímenes tributarios preferentes, ubicados en Estados que no son paraísos fiscales, pueden constituir un vector esencial de transferencias internacionales de las bases imponibles. Al incitar a la deslocalización de empresas o actividades, los mismos contribuyen al "nomadismo fiscal". Podemos mencionar dentro de la CEE:

- La imposición con tasa reducida de los centros financieros: los docks de Dublin en Irlanda;
- Los rulings holandeses;
- Los cuarteles generales o centros de coordinación.

Cabe subrayar que, para la Comisión de Comunidades Europeas, estas situaciones no siempre consideraron como incompatibles con la política de competencia de la Comunidad, en la medida en que se trata por lo general de favorecer el desarrollo económico de las regiones donde el nivel de vida queda anormalmente bajo o donde reina un gran subempleo.

Sin embargo, debemos admitir que las mentalidades van evolucionando y muchos de estos regímenes están destinados a desaparecer en Europa, dados los compromisos relacionados con la adopción del código de conducta, porque figuran dentro de la lista de regímenes tributarios perjudiciales que estableció Bruselas.

B) La subcapitalización

Para financiar su desarrollo, una empresa tiene la opción de aumentar su capital o recurrir al préstamo. Ambos modos de financiamiento no son neutros desde el punto de vista fiscal, sobretudo en un contexto internacional. De hecho, los dividendos no se pueden deducir de las ganancias de la compañía distribidora. Además, están sujetos a un impuesto en la fuente que debe pagar el accionista, impuesto que puede, sin embargo, reducirse por medio de un convenio de doble imposición. En cambio, los intereses pueden deducirse y no quedan sometidos a la retención en la fuente.

Estos incentivos pueden así inducir a las compañías a convertir en préstamo un verdadero aporte de capital: se habla de “capitalización oculta” o también de “subcapitalización”.

La necesidad de luchar en contra de la subcapitalización es un objetivo que se reconoce a nivel internacional. (Informe del 26/11/86 de la OCDE, retomado en el Volumen II del Modelo de Convenio Tributario y el Grupo de Trabajo GT6 encargado de la problemática de la subcapitalización).

La Administración Tributaria de Francia y en especial la Dirección de Fiscalizaciones Nacionales e Internacionales encuentra a menudo casos de subcapitalización vinculados con préstamos a lo interno del grupo.

De hecho, observamos, desde hace algunos años, principalmente dentro de los grupos integrados, la implementación de un esquema agresivo de evasión fiscal que consiste en que una sucursal o una filial francesa integrada y subcapitalizada, recurra a un endeudamiento excesivo con una sociedad ajena al grupo. Dicho esquema le permite al ente francés integrado cargar los déficits generados por los gastos financieros en los resultados del grupo, y localizar sus participaciones o productos financieros correspondientes en un ente ad hoc ubicado fuera de Francia. Funciona de lleno cuando combina a la vez las ventajas del régimen de integración

fiscal y las de la desfiscalización, cuando los intereses de préstamos se cobran a través de una sociedad vinculada que goza de un régimen fiscal privilegiado (centro de coordinación belga, sociedad luxemburguesa) o las plusvalías realizadas en un país que exonera las plusvalías (Países Bajos).

Francia tiene mucho que ver con estas técnicas ya que su legislación autoriza la deducción de gastos financieros correspondientes a la adquisición de participaciones financieras o extranjeras. Esta deducción se compensa normalmente con la tasación de plusvalías de títulos en el momento de su cesión. Pero los grupos pueden aportar las participaciones obtenidas por una estructura ubicada en un país que no grava las plusvalías (ej: una BV holandesa) y ceder luego las participaciones desde la BV para evitar la imposición de plusvalías en Francia.

Concretamente, esta técnica es algo chocante y tiene como efecto que la fiscalidad francesa grave la carga financiera relacionada con la expansión internacional de los grupos.

C) El treaty shopping o el uso abusivo de convenios

El objetivo esencial de los convenios tributarios es evitar las dobles imposiciones que pudiesen afectar a las personas que ingresen en el campo de aplicación del Convenio.

De hecho, un convenio es un acuerdo bilateral destinado a beneficiar directamente a los residentes de ambos Estados contratantes y no indirectamente a terceros.

El treaty shopping es una práctica que consiste en sacar provecho de las disposiciones de un convenio (esencialmente exoneraciones tributarias y reducciones de impuestos) por parte de individuos, sociedades o demás personas jurídicas que normalmente tienen derecho a beneficiarse con el convenio.

La técnica usada estriba en la interposición entre el contribuyente potencial, el verdadero inversionista, de un ente intermediario ubicado en un país que ha suscrito un convenio tributario con el país donde se realiza la inversión.

La misma involucra principalmente ingresos recibidos en concepto de dividendos, intereses o de royalties que son objeto de importantes retenciones en la fuente en caso de que no existan convenios.

Francia se encontró con empresas que se dedican a veces a una verdadera “cacería de convenios”:

- Creación de una sociedad holding en Suiza controlada por no-residentes suizos para beneficiarse con la aplicación de una baja tasa de retención en la fuente sobre dividendos;
- Creación de entes “intermediarios” que podrán beneficiarse con las cláusulas de crédito por impuesto ficticio (tax sparing o matching credits) que aparecen en numerosos convenios suscritos por Francia, en especial, con países en vía de desarrollo;

- Creación de entes “intermediarios” para beneficiarse con el abono de dividendo cuya transferencia se contempla en numerosos convenios. Por ejemplo, muchos convenios de nombreuses (Alemania Federal, España, Luxemburgo ...) contemplan que el abono de dividendo sólo se concede a las sociedades que no estén en posesión de una participación del 25% del capital de la sociedad distribidora francesa. Un abuso característico consiste en repartir entre varias compañías de un mismo grupo la participación dentro de la sociedad distribidora, de manera que se pueda estar por debajo del nivel máximo de participación que establece el convenio para tener derecho al abono de dividendo.
- Más grave aún, una estratagema llamada “emparedado holandés” permite otorgar in fine una exoneración de retención en la fuente a una compañía establecida en las Antillas Holandesas por conducto de una sociedad instalada en los Países Bajos, sirviéndose de Convenios Franco Holandeses y Holanda / Antillas Holandesas

II. EL DISPOSITIVO DE LUCHA EN CONTRA DEL FRAUDE INTERNACIONAL

Al igual que todas las Autoridades Tributarias que ven como salen ingresos de su país o como se crean cargas fiscales indebidamente, Francia se ha provisto de un arsenal jurídico para tratar de obstaculizar estos montajes agresivos, en especial los que recurren a la técnica de los paraísos fiscales.

Estas disposiciones, que procedan de dispositivos generales o de medidas enfocadas en las operaciones internacionales, tienen un punto en común: buscan “acorrallar” situaciones creadas de modo artificial con el fin de evadir el impuesto y reprimirlas.

A) El desarrollo de dispositivos internos

Existen dispositivos generales, y otros enfocados en las operaciones internacionales.

1) *Los dispositivos generales:*

Por lo general, se contemplan en las legislaciones internas de la mayoría de los Estados en materia de control fiscal. Hablaré de dos de ellos, pero existen otros, por supuesto.

En primer lugar, existe en Francia, como en muchos Estados, el mecanismo o la teoría de la acción anormal de gestión que permite a la Administración cuestionar gastos que no se vinculen con una gestión normal o que no se contrajeran en beneficio de la empresa.

Luego, conforme a sus facultades generales, la Administración puede restituir su verdadero carácter a operaciones que, son capa de contratos o actos jurídicos irreprochables desde el punto de visto formal, tienen como consecuencia dar al traste con la Ley Tributaria. Es lo que se llama abuso de derecho (la evitación, en los Países Anglosajones), codificado principalmente en el Artículo L. 64 del Libro de Procedimientos Fiscales. En el caso de abuso de derecho, la Ley no le prohíbe al Contribuyente que escoja el marco jurídico que le parezca mejor desde el punto de vista tributario. Pero lo que se prohíbe es el encubrimiento jurídico, la creación jurídica meramente artificial que oculta una situación o sirve para apartarse del espíritu de la Ley con fines exclusivamente fiscales.

2) *Los dispositivos enfocados en las operaciones internacionales:*

La Administración francesa, al igual que algunos de sus socios, dispone de un arsenal de medios de fiscalización de las operaciones internacionales. El tiempo no me permite abordarlos todos y voy a concentrarme en tres de ellos.

2a) *Los dispositivos contra los paraísos fiscales y afines:*

El Artículo 238-A del Código General de Impuestos apunta a las personas físicas o jurídicas que transfieren ganancias hacia el Extranjero mediante pagos cuyo monto se deduce de la base del impuesto en Francia, y que se hacen a personas establecidas en territorios donde están sujetas a regímenes tributarios privilegiados.

Por supuesto, dicho procedimiento en sí no es reprehensible. Los pagos pueden corresponder perfectamente a operaciones reales y contar con una verdadera contrapartida. Pero, en la medida en que estos pagos se hacen con destino a países de régimen fiscal privilegiado, se puede temer, desde el punto de vista de la Administración, un abultamiento artificial de gastos o la transferencia de sumas que no correspondan a ninguna contrapartida.

Así es como el Artículo 238-A mencionado previamente le permite a la Administración admitir los pagos como gastos que puedan deducirse por parte del deudor solamente si este último comprueba a la vez que los gastos corresponden a operaciones reales y no tienen carácter anormal o exagerado.

Es la misma lógica, con este concepto de régimen tributario privilegiado e inversión de carga de la prueba, que impone el Artículo 209-B del Código General de Impuestos.

Esta vez, se trata de un dispositivo que contempla la reintegración dentro de la ganancia de una compañía francesa de las ganancias de filiales o sucursales que están sujetas a un régimen tributario privilegiado en otro Estado. En el plano estrictamente técnico, conforme a las disposiciones de dicho Artículo del Código General de Impuestos, las empresas sujetas al Impuesto de Sociedades y poseedoras directas o indirectas de al menos el 10% de las partes o acciones de una sociedad sujeta a régimen fiscal privilegiado, se gravan en Francia con el

Impuesto de Sociedades sobre las ganancias de la compañía foránea, proporcionalmente a los derechos sociales que tengan en su haber. Lo mismo ocurre para los establecimientos ubicados en el extranjero.

Hay otras cláusulas de salvaguardia en este Artículo. Las empresas involucradas se libran del impuesto si aportan la prueba de que las operaciones de la compañía extranjera no tienen como efecto principal - y obsérvense todos los términos - de permitir la localización de ganancias en un país de régimen tributario privilegiado. Se considera como cumplido el requisito, sobretodo si la compañía extranjera o establecimiento ejerce principalmente una actividad industrial o comercial efectiva y realiza sus operaciones de modo preponderante en el mercado local. Por supuesto, al igual que en materia de hipótesis correspondiente al Artículo 238-A, el dispositivo sólo apunta a los casos patentes de fraude y evasión fiscal.

El Artículo tiene su semejante para las personas físicas: se trata del Artículo 123 bis del Código General de Impuestos, que introdujo la Ley de Finanzas de 1999. Cabe mencionar también que se desarrollaron leyes del tipo 209-B en la mayoría de los países durante los últimos años. Nueve de los quince Estados miembros de la Unión cuentan con ello, igual con 18 de los 30 Estados de la O.C.D.E., y este tipo de régimen se implementó en varios países que no son miembros de las dos organizaciones, como, por ejemplo, Brasil, Argentina, Indonesia y Sudáfrica. Esto demuestra que los Estados tienen la preocupación creciente de protegerse de los abusos de la optimización fiscal.

No obstante, la aplicación de esta arma jurídica ineludible que tiene por efecto ampliar la territorialidad fiscal de los Estados (Artículos 209-B y 123 bis) hoy en día es objeto de cuestionamiento respecto a los regímenes preferentes ubicados en la C.E.E. o los países signatarios de convenios bilaterales que no mencionan de modo expreso el alcance de su utilización.

Los Tribunales de Francia o Europa, según el caso, consideran que los mismos podrían oponerse al principio de no discriminación que rige el derecho convencional o el principio de libre establecimiento dentro de la CEE.

2b) El dispositivo de lucha contra la subcapitalización

El objetivo dispositivo del Artículo 212 del CGI es luchar contra la subcapitalización de las empresas sujetas al Impuesto de Sociedades. Sólo atañe a las relaciones entre la sociedad y los socios y limita la deducción de intereses correspondientes a anticipos y préstamos otorgados por estos últimos, en base a un ratio de endeudamiento respecto al capital social; concretamente, sólo se pueden deducir los intereses calculados sobre un volumen de endeudamiento que no exceda el monto del capital social de la compañía multiplicado por 1½.

Cuando las sumas prestadas por los accionistas superan el ratio, la fracción excedente de intereses debe reintegrarse a las ganancias gravables. Sin embargo, este dispositivo conlleva dificultades para su aplicación en el caso de transacciones con una compañía extranjera:

- Es fácil eludirlo con la intervención de una compañía del mismo grupo que no tenga acciones de la sociedad francesa;
- Ostenta también cierta vulnerabilidad respecto al principio de no discriminación que definen los convenios internacionales, cuando su aplicación potencial no se especifica de forma expresa en los textos legales.

Por ende, en la mayoría de los casos, para reprimir estas situaciones, la Administración prefiere ubicarse en el terreno de la transferencia de ganancias, dentro del marco del control de precios de transferencia, como lo recomienda incluso la O.C.D.E.

Para este fin, los servicios deben evidenciar la existencia de un endeudamiento excesivo, hasta poco razonable, particularmente cuando la compañía está en la incapacidad de reembolsar el capital e incluso los intereses para de modo irrefragable la existencia de transferencia de ganancias.

Si todos estos dispositivos, por lo menos desde el punto de vista de la Administración, revelan ser eficaces en términos generales, se hace necesario, a manera de complemento, un enfoque centrado en la cooperación entre Administraciones Tributarias, sobretodo para llenar los vacíos jurídicos de los convenios y luchar contra el “treaty shopping”.

III. EL DESARROLLO DE LA COOPERACIÓN ENTRE ESTADOS

Los Estados cooperan cada vez más para restringir el uso indebido de la optimización fiscal. En primer lugar, colaboran en el marco de los convenios bilaterales. Colaboran también en el marco multilateral llevando a cabo trabajos en conjunto dentro de los principales recintos internacionales y Francia se propone jugar un papel activo en este sentido.

A) La cooperación en el marco bilateral

Los convenios tributarios tienen como fin, más allá de la eliminación de las dobles imposiciones, el de luchar contra la evasión y el fraude fiscal. La mayoría incluyen cláusulas con miras a este objetivo. Es así como podemos señalar cláusulas de intercambio de información o cláusulas de asistencia para la recaudación.

Más interesante, tal vez, puede ser la inserción de cláusulas tendientes a evitar el uso indebido del “treaty shopping” que se describió más arriba. Un ejemplo entre otros es el de la generalización de cláusulas llamadas de “beneficiario real” cuyo propósito es prevenir el uso de compañías pantalla cuya creación responde al deseo de beneficiarse con disposiciones favorables; la cláusula del beneficiario real busca, en especial, prohibir la exoneración sobre los dividendos, cuando no se trata del beneficiario real de las ganancias.

Mientras las cláusulas que acabo de mencionar son generales y se encuentran en la mayoría de los convenios, existen también disposiciones contra ciertos abusos

específicos de los convenios. Las mismas pueden apuntar a ciertas personas físicas o jurídicas. Se excluyen por ejemplo, de algunos convenios las holdings luxemburgueses.

Esta variedad de dispositivos muestra que los Estados actúan, cada vez más, en un marco cooperativo para combatir el uso abusivo de la optimización fiscal.

Ello nos lleva directamente al segundo marco dentro del cual los Estados luchan contra este abuso: el marco multilateral, es decir, principalmente la Unión Europea y la O.C.D.E.

B) La cooperación en el marco multilateral

Se dio inicio en el año 1996 a dos esfuerzos multilaterales y conjuntos, dentro de la OCDE y la Unión Europea, orientados a luchar contra lo que se llama la “competencia fiscal nociva”. El objetivo concreto que se persigue es el desmantelamiento de regímenes tributarios preferentes de los Estados miembros de ambas organizaciones.

El fin anhelado es encontrar, por una parte, las condiciones de una competencia fiscal sana entre Estados, y por otra parte, neutralidad y equidad fiscal. El Informe de la O.C.D.E. de 1998, por ejemplo, explica que si bien es cierto que la globalización surte efectos muy benéficos sobre la evolución de los sistemas tributarios, también genera el efecto negativo de proporcionar a las empresas nuevos medios para evadir el impuesto que puedan con el tiempo causar distorsiones en los intercambios y esquemas de inversión. La competencia fiscal nociva a que pueden dedicarse los Estados conduce a una reducción de la presión fiscal sobre las bases más móviles (capital ...), a expensas de las bases menos aptas para deslocalizarse (trabajo menos calificado ...). Estos son los motivos subyacentes de los proyectos de la Unión Europea (Código de Conducta en materia de tributación de las empresas) y la O.C.D.E.

Dentro del marco de ambas iniciativas, se fijaron criterios para determinar lo que es un régimen tributario preferente; se crearon grupos *ad hoc* para elaborar listas de estos regímenes tributarios preferentes (Grupo de monitoreo llamado “Primarolo”, por el apellido del Secretario de Estado Británico que lo preside en Bruselas y Foro de la O.C.D.E. sobre prácticas fiscales nocivas).

Los trabajos van progresando: en la O.C.D.E., en junio de 2000, se publicó una lista de 47 regímenes tributarios potencialmente perjudiciales de Estados Miembros y una lista de 35 paraísos fiscales. Para ejercer presión sobre los paraísos fiscales, los Estados Miembros de la O.C.D.E. pidieron a los paraísos fiscales que optaran por la transparencia y practicasen el intercambio de información fiscal y bancaria. Esta labor de zapa surtió efectos puesto que la O.C.D.E. publicó en abril de 2002 la lista de sólo 7 paraísos fiscales no cooperativos. En Bruselas, se presentó al Consejo Ecofin, en noviembre de 1999, un informe de seguimiento del Código de Conducta que incluía una lista de 66 regímenes perjudiciales de Estados Miembros. Dicho informe se hizo público en febrero de 2000.

Siguen los trabajos en ambos recintos, con plazos de tiempo muy parecidos, ya que, en ambos casos, se deben dismantelar los regímenes fiscales preferentes al inicio del año 2003, pero los efectos de estos regímenes pueden prolongarse hasta el final del año 2005.

Por supuesto, estos trabajos son complejos, y desde afuera, es posible que se vean lentos. Pero ponen en juego intereses económicos básicos para los Estados Miembros. Sin embargo, los mismos siguen progresando y el Gobierno francés los considera como una de sus prioridades.

Francia se ha provisto de herramientas jurídicas muy eficientes para contrarrestar el “tax planning” agresivo de los grupos multinacionales que pudieran tratar de usar su ingenio fiscal para buscar la ganancia máxima y a breve plazo, a expensas de la soberanía fiscal.

Su estrategia declarada es la de reprimir el fraude fiscal internacional por medio de un enfoque ofensivo y disuasivo.

Si ambos enfoques (el represivo y el preventivo) se complementan y se nutren mutuamente para contrarrestar el “vampirismo” fiscal, la solución no puede estribar sólo en una respuesta nacional. Debe ser plural y contar con un aspecto internacional. A este respecto, los trabajos multilaterales reconocen la legitimidad de los dispositivos contra el abuso y, al revés, la aplicación de dichos dispositivos se enriquece con los trabajos multilaterales que se llevan a cabo tanto en la O.C.D.E. como en la Unión Europea. Sin modestia ni arrogancia, Francia pretende jugar un papel esencial para contribuir al civismo fiscal internacional.

Sr. Jean-Pierre Laval
Jefe de la División de Fiscalización
Nacional e Internacional
Dirección General de Impuestos
Correo electrónico: jean-pierre.laval@dgi.finances.gouv.fr

Caso práctico:

Tema 3.3 **PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL:
FORMAS Y MEDIDAS PARA CONTRARRESTARLA**

Víctor Uckmar
Profesor
Università Bocconi (Certi)-Milano
(Italia)

SUMARIO: 1. Consideraciones Preliminares.- 2. Técnicas Comúnmente Utilizadas en la Planificación Tributaria Internacional.- Sociedades controladoras extraterritoriales.- Sociedades controladoras con licencias y patentes extraterritoriales.- Sociedades financieras extraterritoriales.- Compañías comerciales extraterritoriales.- Oficina de Administración de Grupo o Centro de Coordinación.- Compañías de contratación de empleados.- Manufactura en un paraíso fiscal.- Uso abusivo de los tratados.- Fideicomisos extraterritoriales.- Compañías de seguro cautivas.- 3. Medidas para Contrarrestar Formas de Planificación Tributaria Internacional.- Reglas generales contra la elusión.- Legislación sobre sociedades extranjeras controladas (SEC).- Reglas sobre subcapitalización.- Medidas para contrarrestar la transferencia de residencia.- Precios de transferencia.- Medidas relacionadas con pagos a países con regímenes de baja tributación.- Medidas contra el uso abusivo de los tratados.- 4. El Impacto de la Globalización en la Planificación Tributaria Internacional.- 5. Consideraciones Finales: Re-considerando las Políticas para Contrarrestar la Planificación Tributaria Internacional.

Resumen: La tributación internacional trata de las reglas aplicables a las transacciones extrafronterizas en diversas jurisdicciones tributarias. La planificación tributaria internacional combina estas transacciones en la estructura tributaria más eficiente. Las estrategias de planificación optimizan la renta después del impuesto y los flujos de capital de la transacción a medida que se desplaza del anfitrión hasta la jurisdicción nacional. El principal objetivo de la planificación tributaria internacional es minimizar o diferir los impuestos globales legalmente para lograr los objetivos deseados del negocio al igual que otros objetivos como resultado de dichas transacciones.

1. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

La planificación tributaria internacional se ha convertido en la estrategia central en la vida comercial moderna y la esencia de ella la constituye la impresionante explotación de los paraísos fiscales. Por supuesto, la importancia de los paraísos fiscales ha aumentado al mismo ritmo que el crecimiento de las

empresas multinacionales (en adelante “EMNs”) y su creciente dependencia en los beneficios de los paraísos fiscales¹ en la operación del día a día de sus negocios a nivel mundial. Tradicionalmente las EMNs se benefician de los paraísos fiscales desviando la renta de sus propios territorios o de países con impuestos altos. Sin embargo, los paraísos fiscales conservan otras ventajas no tributarias: leyes estrictas sobre secreto bancario y sobre las transacciones comerciales; ningún control cambiario.

La imposición usualmente no es el factor primario o predominante en las decisiones para dedicarse a actividades de negocios en ultramar o para invertir en el exterior. Las decisiones generalmente se toman en base a factores tales como la viabilidad del negocio, disponibilidad de recursos, acceso de mercado y potencial de mercado. Otros factores persuasivos incluyen la estabilidad política y económica, subvenciones e incentivos gubernamentales, ubicación geográfica, infraestructura de negocios, disponibilidad de una fuerza laboral diestra y de bajo costo, moneda fuerte, etc. Las decisiones están (y deberían estar) legítimamente basadas en consideraciones comerciales, económicas y hasta políticas y sociales. Sin embargo, una vez se haya tomado la decisión inicial, la imposición con frecuencia se convierte en una importante consideración de negocio. Una encuesta realizada por el Comité Ruding reveló que casi la mitad de las EMNs de la Unión Europea consideraban la tasa de impuesto sobre las ganancias de los negocios como factor concluyente para decidir el país donde ubicar sus operaciones.²

El objetivo de este estudio es brindar una descripción general de las técnicas comúnmente usadas en la planificación tributaria internacional y las medidas (reglas sobre precios de transferencia, reglas de subcapitalización, legislaciones sobre empresas extranjeras controladas y así sucesivamente) que han adoptado los

¹ Este estudio no pretende profundizar en la idea de “paraíso fiscal”, pues resulta particularmente difícil desarrollar una definición general de los mismos.

El Informe de la OCDE de 1998 sobre Competencia Tributaria Nociva (OCDE, *Competencia Tributaria Nociva: Un Asunto Global Emergente*, París, 1998), así como el Código de Conducta relacionado con la tributación de sociedades, adoptado por los países miembros de la Unión Europea el 1° de diciembre de 1997 [Comisión de las Comunidades Europeas, Documento COM(97) 546 final], desarrollaron un conjunto de criterios para caracterizar ya sea un paraíso fiscal a nivel de un país o territorio, o un sistema de tributación preferencial dentro de un sistema de tributación normal que da lugar a la competencia tributaria nociva a nivel internacional. La mayoría de estos criterios son comunes a ambos enfoques:

- tributación baja o inexistente de la renta de actividades financieras y otras actividades caracterizadas por la movilidad geográfica;
- un régimen que está desconectado de la economía nacional, que puede estar reservado para no residentes o que puede otorgarse en ausencia de cualquier actividad económica real y la presencia económica substancial en el país que lo otorga;
- falta de transparencia respecto a los procedimientos y condiciones para otorgar esas ventajas tributarias, agravada, en algunos casos, por una ausencia de intercambio de información.

Una guía a las jurisdicciones que constituyen paraísos fiscales la constituye Spitz, *2002 International Tax Havens Guide*, New York, 2001.

² Informe del Comité de Expertos Independientes sobre Tributación de Sociedades (Comunidades Europeas, Luxemburgo, 1992).

países en desarrollo para contrarrestar estas técnicas de planificación tributaria. El objetivo de este estudio dista mucho de brindar una descripción detallada del funcionamiento de estas medidas en cada jurisdicción: el análisis estará enfocado en el impacto de las mismas sobre las técnicas de planificación tributaria internacional. La última parte del estudio se dedica al impacto que tiene la globalización en las técnicas de la planificación tributaria internacional.

2. TÉCNICAS COMÚNMENTE UTILIZADAS EN LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Las principales técnicas utilizadas en la planificación tributaria internacional son comúnmente aplicadas por grupos de compañías internacionales. A continuación se describen las estructuras.

Sociedades controladoras extraterritoriales

En el contexto de un grupo de compañías internacionales, la casa matriz puede optar por establecer una sociedad controladora extraterritorial para ser dueña de subsidiarias en el extranjero. La sociedad controladora puede estar ubicada en cualquiera de un número de jurisdicciones, tales como: Países Bajos, Suiza, Luxemburgo o Dinamarca, que otorgan privilegios tributarios especiales a sociedades controladoras. Una sociedad controladora extraterritorial puede proveer algunos o todos los beneficios tributarios siguientes:

- Retención de impuestos reducidos. Al establecer una sociedad controladora que se beneficie de un tratado tributario con el país en el que están establecidas las subsidiarias extranjeras, los pagos de dividendos, intereses y regalías fluyen con mayor libertad respecto a la retención de impuestos del país de la subsidiaria extranjera;
- Dividendos con diferimiento de impuestos. De acuerdo con las leyes tributarias del país de la casa matriz, los dividendos recibidos de subsidiarias extranjeras pueden ser totalmente gravados en el país de origen. Al interponer una sociedad controladora extraterritorial, se puede diferir el impuesto sobre dichos dividendos, ya que los dividendos serán recibidos por la sociedad controladora antes que por la casa matriz. La sociedad controladora puede acumular las ganancias de diversas subsidiarias, reinvertir esas ganancias en otros proyectos en ultramar, al tiempo que evita los impuestos sobre los proyectos, si hubiesen sido distribuidos al país de la casa matriz;
- Combinación de impuestos extranjeros. Si el país de la casa matriz grava los dividendos recibidos de subsidiarias extranjeras, normalmente otorgará créditos por impuestos extranjeros por los impuestos pagados por las subsidiarias extranjeras. Colocando todas las subsidiarias extranjeras bajo una sociedad controladora extraterritorial, estos créditos tributarios pueden combinarse, de modo

que se combinen tasas de impuestos altas y bajas a fin de crear un crédito tributario óptimo y que se pierdan menos créditos excedentes;

- Diferimiento de impuesto sobre ganancias de capital. La casa matriz del país de origen puede diferir el impuesto a las ganancias de capital del país de origen sobre la venta de una subsidiaria extranjera asignando la posesión de la misma a una sociedad controladora extraterritorial. En lo que respecta a la venta de la subsidiaria, la sociedad controladora no pagará impuesto sobre ganancia de capital, en tanto no se aplique el impuesto sobre ganancia de capital en la jurisdicción extraterritorial.

Para aclarar el impacto del establecimiento de una sociedad controladora extraterritorial, consideremos el siguiente ejemplo:

Una compañía húngara desea establecer una subsidiaria en los Estados Unidos. Se puede lograr ahorros respecto a la retención de impuestos sobre los dividendos interponiendo una sociedad controladora holandesa entre la compañía húngara y su subsidiaria estadounidense. Si no se interpone una compañía holandesa, la retención de impuesto estadounidense aplicado a los dividendos sería del 30%. Sin embargo, interponiendo una compañía holandesa, solamente se aplicaría una retención de impuesto del 5% sobre los dividendos declarados por la compañía estadounidense a la compañía holandesa. A su vez, la compañía holandesa tendría que deducir una retención de impuesto adicional de 4,75% (5% de 95%) sobre los dividendos pagados a su casa matriz húngara, resultando en una retención total de 9,75% y un ahorro de 20,25% sobre los dividendos.

En una situación ideal, un inversionista puede usar sociedades controladoras intermediarias para extraer ganancias del país anfitrión sin costo tributario o a un costo reducido, mantener los fondos sin ningún costo tributario o a un costo reducido, y finalmente repatriarlos al país de origen sin ningún costo o a un costo reducido. Si las ganancias repatriadas por la sociedad controladora son gravables cuando son recibidas por el Estado de origen, la subsiguiente remesa a la casa matriz se puede hacer libre de impuestos mediante un préstamo al alza u otros pagos exentos de impuestos. No hay un país único que satisfaga estos requerimientos ideales para la tributación de una sociedad controladora. Algunas ubicaciones populares son:

- Jurisdicciones sin tributación o baja tributación como paraíso básico para actividades en ultramar si no se requieren tratados tributarios: Bahamas, Belice, Bermuda, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán; Costa Rica, Gibraltar, Guernsey, Hong Kong, Isla de Man, Jersey, Liechtenstein, Luxemburgo (régimen de sociedades controladoras de 1929), Malta, Mónaco, Panamá;
- Paraísos de tratado con regímenes tributarios especiales: Barbados, Chipre, Hungría, Malasia, Madeira, Malta, Mauricio, Antillas Holandesas;

- Jurisdicciones con regímenes especiales: Austria, Bélgica, Dinamarca, Francia, Alemania, Irlanda, Luxemburgo, Malasia, Países Bajos, Portugal, España, Singapur, Suiza, Reino Unido.

Sociedades controladoras con licencias y patentes extraterritoriales

Las regalías que se pagan bajo licencia por patentes y otros derechos intangibles pueden ser efectivamente protegidas de la tributación usando una sociedad con licencia extraterritorial.

Por ejemplo, el propietario de una patente puede crear una sociedad con licencia extraterritorial y asignar la patente a la sociedad extraterritorial, con la intención de que la sociedad extraterritorial otorgue la licencia sobre los derechos de la patente a una subsidiaria extranjera. Al lograr que se paguen las regalías a la compañía que tenga la licencia en un paraíso fiscal, las ganancias pueden ser desviadas de la subsidiaria extranjera a la sociedad extraterritorial propietaria de la patente que paga poco o ningún impuesto sobre las regalías recibidas. La renta de otros derechos intangibles, tales como marcas de fábrica, propiedad intelectual, conocimientos técnicos y derechos de franquicia, puede ser devengada sin incurrir en retención de impuesto o impuesto sobre la renta, si se establece una compañía en un paraíso fiscal para sublicenciar a otras compañías en diversos países.

Considere el siguiente ejemplo que demuestra cómo un poseedor de patente alemán puede licenciar a una sociedad estadounidense sin pagar impuesto alemán ni estadounidense. En este ejemplo, el poseedor de patente alemán cede la patente a una sociedad controladora de Liechtenstein. Igualmente otorga una licencia a una compañía suiza, que a su vez le otorga licencia a la sociedad estadounidense. La sociedad estadounidense paga regalías a la sociedad suiza, que están libres de la retención de impuesto estadounidense, en virtud del tratado tributario entre los Estados Unidos y Suiza. La compañía suiza paga regalías a la compañía de Liechtenstein por un monto igual al de la regalía recibida de la sociedad estadounidense, evitando así todas las obligaciones relacionadas con la retención de impuesto o impuesto a las ganancias. La compañía de Liechtenstein no paga impuesto a las ganancias, como tampoco impuesto sobre la distribución de las ganancias y las regalías son acumuladas hasta que sean requeridas por el poseedor de patente alemán.

Los Países Bajos ofrecen un régimen tributario especial para sociedades controladoras que poseen licencia gravándolas con impuesto entre el 2% al 7% sobre la renta de regalía conforme a una decisión tributaria. Otras ubicaciones incluyen a Bermuda, Dinamarca, Guernsey, Hong Kong, Irlanda, Isla de Man, Jersey, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Suiza y el Reino Unido.

Sociedades financieras extraterritoriales

Un grupo multinacional puede utilizar una sociedad financiera extraterritorial para canalizar préstamos hacia una subsidiaria extranjera. Dirigiendo los intereses

hacia la sociedad financiera extraterritorial, las ganancias efectivamente pueden ser desviadas de la subsidiaria extranjera hacia la sociedad extraterritorial, que paga poco o ningún impuesto sobre los intereses recibidos.

Las ventajas tributarias surgen de la capacidad de proporcionar financiamiento a compañías de un grupo, a través de deuda, y no de capital. Así pues:

- los costos de intereses se reclaman como gasto deducible de impuesto contra las ganancias sujetas a altos impuestos en el país anfitrión, y
- la renta proveniente de intereses se recibe con una retención de impuesto bajo o nulo y se acumula en una jurisdicción libre de impuestos o de bajos impuestos.

Una compañía financiera que sirve de conducto es de primordial beneficio donde recibe intereses sujetos a las posibles tasas mínimas de retención de impuesto de acuerdo con tratados de doble tributación aplicables. Posteriormente, paga la mayor parte de estos intereses a otro territorio. El pago de intereses representa un gasto deducible de impuesto, aunque queda un pequeño margen que estará sujeto al total de impuestos corporativos en el territorio en el que se encuentra la compañía financiera que sirve de conducto.

Con frecuencia resulta difícil minimizar la retención de impuestos bajo los tratados tributarios, e igualmente pagar impuestos bajos o ningún impuesto sobre la renta de intereses acumulada en la misma jurisdicción. Para lograr ambos objetivos, se podrían requerir dos compañías intermediarias conforme a una estructura de trampolín:

- una compañía de base para la acumulación libre de impuestos de renta de intereses proveniente de préstamos efectuados a la compañía financiera que sirve de conducto;
- una compañía que sirva de conducto: (i) para recibir los intereses sobre los dineros prestados a los diversos países anfitriones a un mínimo de retención de impuesto conforme a los tratados tributarios, y (ii) para pagar los intereses sin retención de impuesto a la compañía base. La renta en la compañía que sirve de conducto puede estar exenta o sujeta al impuesto de sociedades sobre la pequeña diferencia de intereses en los préstamos con respaldo del exterior.

Muchas jurisdicciones sin impuesto o con impuesto bajo serían ubicaciones adecuadas para la compañía base. También existen varias ubicaciones adecuadas para las compañías que sirvan de conducto: Dinamarca, Luxemburgo, Malta, Mauricio, Malasia, Países Bajos, Suecia, Suiza.

En ciertas circunstancias, las compañías financieras internacionales pueden efectivamente lograr una doble deducción de intereses para un grupo que utilice

estructuras complejas. Considere el ejemplo siguiente: Una casa matriz del grupo multinacional pide prestado fondos que son inyectados a una compañía financiera en un paraíso fiscal como fondos de capital propio. La compañía financiera del paraíso fiscal luego presta los fondos a una tasa de interés de mercado a subsidiarias del grupo en otros países. Dicha estructura puede lograr una doble deducción efectiva de intereses tanto en la casa matriz como en las ubicaciones subsidiarias, a la vez de asegurar que los intereses de las subsidiarias fluyan hacia el paraíso fiscal.

Compañías comerciales extraterritoriales

Explotar diferencias de precios constituye una técnica muy útil de ahorro de impuestos. Un ejemplo común de esta técnica es una compañía exportadora ubicada en una jurisdicción de impuestos altos que vende sus productos a un margen de ganancia relativamente bajo, a una subsidiaria que opera en un paraíso fiscal. Luego la subsidiaria revende los productos a un precio mayor, atrapando así ganancias libres de impuesto en el paraíso fiscal.

Esta técnica con frecuencia puede utilizarse de manera útil en una estructura de un grupo internacional que procura el movimiento de productos de un país a otro. En este tipo de estructura, las ganancias previas al impuesto por ubicación de la fuente normalmente se logran interponiendo “compañías vendedoras”, ubicadas en paraísos fiscales, a través de las cuales se envían los productos. Los precios de ventas de los productos se fijan cuidadosamente y permiten que se acumule un diferencial de precio para la compañía ubicada en el paraíso fiscal. Estas ganancias de otro modo habrían estado sujetas a impuesto en el país que importó o exportó los productos. Sin embargo, debido a que las ganancias se devengan en el paraíso fiscal, se evita el impuesto que habría sido aplicado. No hay movimiento físico de bienes a través de la compañía intermediaria, ya que son embarcados directamente por las compañías operadoras al cliente final. La compañía recibe, ya sea una comisión por servicio o las compañías operadoras le facturan a un precio más bajo acordado a fin de proveer un margen de ganancia. Esta renta se acumula libre de impuestos en el paraíso base, mientras que las ganancias de las entidades operacionales relacionadas en los países con impuestos altos, son en consecuencia reducidas.

Algunas jurisdicciones para compañías de ventas de grupos incluyen Belice, Islas Vírgenes Británicas, Chipre, Guernsey, Gibraltar, Hong Kong, Jersey, Isla de Man, Malasia, Madeira, Malta, Mauricio, Países Bajos, Antillas Holandesas, Panamá, Singapur, Suiza, y el Reino Unido.

Oficina de Administración de Grupo o Centro de Coordinación

Varios países ofrecen concesiones tributarias especiales para oficinas de administración de grupos. Una oficina de administración generalmente tiene su base en un país distinto al de la casa matriz o de la compañía de operaciones. Su papel es coordinar las actividades internacionales o regionales de parte o todas las

compañías del grupo y proveerles servicios de apoyo centralizados. Los ejemplos de servicios de apoyo centralizados incluyen:

- servicios administrativos, tales como planificación, coordinación, supervisión, control presupuestario, servicios financieros o contables, y servicios computarizados;
- asistencia y servicios en el campo de producción, compra, distribución y mercadeo;
- servicios tales como reclutamiento y capacitación.

Varios países gravan la renta de servicios a grupos a una tasa de concesión especial. Ellos aplican un impuesto en base a una renta presunta, que se calcula como porcentaje acordado de los gastos administrativos incurridos por los mismos. El enfoque de renta presunta puede ser adecuado cuando las actividades de grupo probablemente sean consistentemente rentables. De otro modo, el centro de administración podría estar pagando impuestos aun cuando las actividades de grupo estén incurriendo en pérdidas.

Algunas de las ubicaciones para centros de coordinación o servicio incluyen los centros de coordinación belga y española para grandes organizaciones, casa matriz operacional en Malasia o Singapur, casa matriz regional en Australia, Mauricio o Uruguay, y la compañía de distribución de Países Bajos. Irlanda también constituye una ubicación adecuada para servicios de apoyo de oficina en la Unión Europea. También se incluyen como ubicaciones adecuadas a Chipre, Francia, Alemania, Gibraltar, Hong Kong, Malta, Mónaco, Países Bajos, Portugal, Suiza y el Reino Unido.

Compañías de contratación de empleados

Una compañía de contratación de empleados ubicada en un centro extraterritorial puede ser usada para contratar empleados expatriados “móviles” dentro de un grupo multinacional. Posteriormente, son alquilados como servicios en destacamento a subsidiarias operacionales en otras jurisdicciones a su costo más un margen de ganancia.

El uso de una compañía de contratación puede minimizar los impuestos personales pagaderos por los empleados expatriados y reducir sus riesgos de divisas. También puede utilizarse para proveer otros beneficios a los empleados por trabajar en el exterior, tales como pensiones libres de impuestos, acuerdos flexibles de seguridad social y libertad de los controles de cambio. Las ubicaciones adecuadas incluyen paraísos fiscales que permiten ya sea exención tributaria o bajos impuestos sobre la renta del empleo y pensiones de personal expatriado (p.e., Chipre, Guernsey, Hong Kong, Isla de Man, Jersey, Malta, Mauricio, Mónaco).

Manufactura en un paraíso fiscal

Los paraísos fiscales pueden usarse como centros reales de manufactura. Si las condiciones locales son favorables para cierta operación manufacturera, se puede establecer una planta en un refugio tributario para fabricar y vender o alquilar sus productos a la casa matriz sin obligación tributaria. La exoneración temporal de impuestos, concesiones de capital y facilidades de préstamos en condiciones concesionarias en países que de otro modo tengan impuestos altos también pueden resultar atractivas.

Uso abusivo de los tratados

Hay dos formas principales en las que se lleva a cabo el uso abusivo de los tratados:

- método de conducto directo; y
- método de trampolín.

Para ilustrar el método de conducto directo, consideremos el siguiente ejemplo.

El tratado tributario entre el País A y el País B, establece una exención del impuesto sobre dividendos del País A pagado por compañías del País A a accionistas del País B. El País C no tiene tratado tributario ni con el país A ni con el B. Para beneficiarse de la exención de dividendos en el tratado tributario de A-B, una compañía residente en el País C establece una subsidiaria en propiedad absoluta en el País A. La casa matriz del País C luego transfiere todas sus acciones de la compañía en el País A, a otra subsidiaria en propiedad absoluta en el País B. Esta compañía intermediaria está exenta, conforme a las leyes locales del País B sobre los dividendos recibidos de una subsidiaria en propiedad absoluta. La renta de la inversión de la casa matriz en el País A puede entonces ser acumulada libre de impuestos en el País B. El mismo tipo de resultado se lograría si el País B fuese un paraíso fiscal. Así pues, el éxito del método de conducto depende de que la compañía intermediaria esté ubicada en una jurisdicción de impuestos bajos.

Para ilustrar el método de trampolín, consideremos ahora el siguiente ejemplo.

En este ejemplo, el tratado tributario entre el País A y el País B establece una exención del impuesto del País A sobre los intereses que van del País A a residentes del País B. El País C no tiene tratado alguno, ya sea con el País A o B. Para beneficiarse de esta disposición en el tratado de A-B, una compañía en el País C, transfiere a una subsidiaria en el País B, los préstamos que ha efectuado a personas residentes en el País A. La subsidiaria en el País B, a fin de proveer la retribución por esta transferencia, toma prestado de la casa matriz, un monto equivalente a una tasa equivalente de interés. En principio, la subsidiaria es responsable del impuesto del País B sobre el interés que recibe, pero la obligación

es efectivamente eliminada, ya que la renta imponible de la subsidiaria se reduce a cero mediante una deducción del interés que tiene que pagar. El País B no aplica retención de impuesto sobre los intereses y la casa matriz está exenta del impuesto local sobre la renta en su propio país de residencia. Así pues, la casa matriz usa el tratado A-B como trampolín que le permite recibir su interés del País B sin tener que estar sujeto al impuesto del País B.

La diferencia esencial entre el método de conducto directo y el método de trampolín es que el método de conducto directo utiliza una exención de impuesto en el país intermediario, mientras que el método de trampolín reduce una obligación tributaria en ese país mediante un gasto de compensación.

Fideicomisos extraterritoriales

Un fideicomiso constituye un acuerdo para la tenencia y administración de bienes, bajo el cual, los bienes o derechos legales son conferidos por el propietario de los derechos (fideicomitente) a una persona o personas (síncicos) los cuales han de mantener o ejercer por o en nombre de otro (*cestui que trust* o beneficiario), u otros, para alcanzar un propósito o propósitos en particular. La esencia del concepto es la separación de la posesión legal y beneficiaria, siendo la propiedad legalmente conferida a uno o más síncicos, pero que en equidad es mantenida para y pertenece a otros. El concepto de fideicomiso es probablemente la contribución más importante del derecho inglés a la jurisprudencia. No se deriva del derecho romano, de instituciones tales como *fidei commissa*, y su origen es dudoso.

Un fideicomiso puede ser expresamente creado, por estatuto, mediante declaración *inter vivos*, o mediante testamento, o surgir por operación de la ley. Puede ser un fideicomiso privado, para beneficio de individuos, o un fideicomiso público para fines de caridad o públicos. Se puede extender a cualquier propiedad o interés en una propiedad, que una persona puede transferir, ceder, o disponer.

Los deberes de los síncicos incluyen tomar posesión de y preservar la propiedad del fideicomiso; ser diligente y prudente en su administración; actuar personalmente, ser imparcial entre los beneficiarios; mantener cuentas y proporcionar información a los beneficiarios, según se requiera; al igual que invertir los fondos del fideicomiso según lo permitido por ley.

Constituye violación del fideicomiso cualquier acto en contravención o exceso de los deberes impuestos a los síncicos por el fideicomiso, incluyendo negligencias, omisión o falta de honradez, y los síncicos son responsables en la medida en que resulten pérdidas de los bienes del fideicomiso. Ellos pueden ser liberados de obligación mediante disposiciones en la escritura fiduciaria o por el tribunal bajo poder estatutario.

El fideicomiso no discrecional compromete al síncico a las instrucciones precisas del fideicomisario y confiere derechos legalmente ejecutables a los beneficiarios. Sin embargo, con los fideicomisos discrecionales, que son más ampliamente utilizados en la planificación tributaria a nivel internacional, los

beneficiarios individuales no tienen intereses creados. Más bien al síndico se le permite amplia discreción respecto a la inversión de los fondos del fideicomiso y distribuciones a los beneficiarios. Normalmente, el fideicomisario asesorará al síndico respecto a las inversiones preferidas requeridas y el síndico está legalmente obligado a no derrochar o malversar tales activos o rentas. El beneficio de este tipo de fideicomiso (discrecional) es que, debido a la ausencia de intereses creados, no se considerará que un beneficiario posea un interés gravable en los fondos esenciales hasta cuando haya recibido una distribución.

En esencia, un fideicomiso ofrece un medio a través del cual se pueden “ajustar” fondos para el beneficio futuro de los beneficiarios especificados. La administración real del fideicomiso generalmente se otorga a uno o más síndicos profesionales y la escritura del fideicomiso puede especificar que los mismos pueden usar su discreción para distribuir periódicamente los fondos del fideicomiso a los beneficiarios señalados en la escritura original. Claramente, resulta ventajoso para todos los interesados que un fondo de fideicomiso sea establecido en un área de bajo impuesto o libre de impuesto, más que en la jurisdicción de impuestos altos del fideicomisario. De este modo, la inversión del fondo de fideicomiso puede acumularse a una tasa de impuesto preferencial.

Compañías de seguro cautivas

Una compañía de seguro cautiva es una subsidiaria de seguro extranjera en propiedad absoluta o conjunta, establecida en un paraíso fiscal en el que no se aplica impuesto o se aplica un impuesto mínimo sobre la renta proveniente de primas o reinversiones generadas mediante el seguro de los riesgos a nivel mundial de la casa matriz. Las primas pagadas a las compañías de seguro cautivas con frecuencia son deducibles del impuesto.

3. MEDIDAS PARA CONTRARRESTAR LAS FORMAS DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL

Los países han implementado contramedidas que sirven para neutralizar los efectos ventajosos de los regímenes tributarios preferenciales instalados en otros países. Entre estas contramedidas encontramos la aplicación de reglas o principios contra el abuso tributario, legislación de SEC (Sociedades Extranjeras Controladas), reglas sobre residencia y emigración, la negación de derechos de tratados tributarios, la aplicación de reglas sobre precios de transferencia o la no deducibilidad de ciertos gastos.³

³ Para un análisis de las medidas contra la competencia tributaria nociva adoptadas por los países europeos, véase *Tax Competition in Europe* (editado por Schön), Amsterdam, 2003.

Reglas generales contra la elusión

Casi todos los países tienen ya sea disposiciones legales o principios no escritos conforme a los cuales las autoridades tributarias pueden cuestionar las operaciones que son aparentemente regulares, pero cuya forma aparente enmascara la realidad y refleja preocupaciones que son estricta o principalmente fiscales. Otros países también incluyen en su ley tributaria, reglas específicas para contrarrestar los esquemas específicos de elusión tributaria.⁴

Generalmente, todos los países adoptan un enfoque según el cual la consulta respecto a si las transacciones de un contribuyente tienen suficiente sustancia económica para ser respetadas para fines tributarios, trae a colación tanto la “sustancia económica objetiva de las transacciones”, como la “motivación de negocios subjetiva que está detrás de las mismas”. Sin embargo, estos distintos aspectos de la consulta económica simulada no constituyen puntas discretas de un rígido análisis de dos pasos, sino más bien representan factores relacionados, ambos crean un impacto en el análisis respecto a si la transacción tuvo suficiente sustancia, aparte de sus consecuencias tributarias, para ser respetada para fines tributarios.

Mayormente, los tribunales se enfocan en dos factores para determinar si una transacción sería considerada un simulacro:

- (a) si la transacción no tiene sustancia económica, lo que involucra el análisis objetivo sobre si hay algún efecto económico práctico realista, aparte de los beneficios tributarios; y
- (b) si el contribuyente no estuvo motivado por propósitos de negocios distintos a los de obtener beneficios tributarios, al realizar la transacción, lo que involucra un análisis subjetivo de la intención del contribuyente.

Más precisamente, los países bajo el derecho consuetudinario generalmente siguen dos enfoques: el enfoque de la regla sobre propósito del negocio y el enfoque de la sustancia sobre la forma.

Bajo la doctrina de propósito del negocio, una transacción debe tener un propósito de negocio principal o predominante (es decir, justificación comercial) distinta a la elusión tributaria. La mera ventaja tributaria no puede ser un propósito de negocio aceptable; debe mostrar un propósito de negocio o no tributario. Por lo tanto, debe tener un propósito de negocio o económico válido que sea distinto a la reducción de la obligación tributaria. Si el propósito principal es distinto a la elusión tributaria, la transacción representa una planificación tributaria aceptable. Por otro lado, si el propósito principal es obtener beneficios tributarios y la transacción no se llevaría a cabo sin estos beneficios, la transacción se trata como elusión tributaria

⁴ Para una descripción de diferentes enfoques tomados por la legislación nacional respecto a la elusión tributaria, véase a Mössner, *Tax Avoidance Concepts and European Tax Education*, in *European Taxation*, 1999, p. 92 y ss.

inaceptable. No existe definición legal de un propósito de negocios o comercial. Los tribunales adoptan una opinión de sentido común basado en hechos.

Bajo el principio de sustancia sobre forma, los hechos deben evaluarse de acuerdo con la sustancia económica y comercial *bona fide* y no el contenido formal.⁵ El Informe de la OCDE de 1987 lo define como "el predominio de la realidad económica o social sobre la redacción literal de las disposiciones legales".⁶ El principio de sustancia sobre forma es más amplio que la prueba del propósito del negocio. El mismo permite a las autoridades tributarias examinar la forma legal de la transacción para establecer la realidad económica fundamental. También trata de transacciones artificiales o tramadas que tienen un aparente propósito de negocios pero están motivadas por los impuestos. Existen diversas variaciones de esta doctrina:

- falta de sustancia económica: ello ocurre cuando, debido a la forma legal utilizada para la transacción, un contribuyente tiene el verdadero poder económico sobre la renta gravable sin la obligación tributaria;
- transacciones simuladas: se refiere a aquellas transacciones en que las partes dicen una cosa mientras que se proponen otra. En una transacción simulada, dan efecto a una transacción que no llevan a cabo, o no se proponen llevar a cabo. Todas las partes en una transacción simulada están conscientes de la misma al momento en que se ejecuta la transacción;
- doctrina de la clasificación: las partes usan una "clasificación" o descripción incorrecta para clasificar la naturaleza de los derechos y obligaciones reales en una transacción. A diferencia de una simulación, las transacciones en efecto crean derechos y obligaciones que en efecto existen o que no son diferentes a las que realmente existen.

Los países que se basan en el derecho civil observan los estatutos, y estrictamente hablando, no observan el principio de precedentes que prevalece en los países que observan el derecho consuetudinario. Sin embargo, las decisiones del tribunal sí influyen en la aplicación de los estatutos. Estos últimos reflejan los diferentes enfoques siguientes:

⁵ Véase Harris, La Regla General Anti-Elusión de Australia: La Parte IV A Tiene Dientes Pero le Faltan Algunos, en *British Tax Review*, 1998, p. 124 y ss.; Orow, Reglas de incertidumbre en Australia, en *International Tax Review*, Noviembre 1998; Waincymer, La Experiencia Australiana en la Elusión Tributaria y Respuestas, en *Tax Avoidance and the Rule of Law* (editado por Cooper), Amsterdam, 1998. Arnold, La Regla Anti-Elusión Canadiense, en *Tax Avoidance and the Rule of Law* (editado por Cooper), Amsterdam, 1998; Couzin, Canada GAAR – Trampa preparada para los Incautos, en *International Tax Review*, Diciembre/Enero 1999; Roxan, La Anti-Elusión General en Acción – Noticias de Canadá, en *British Tax Review*, 1998, p. 140 y ss.

⁶ OCDE, Comité de Asuntos Fiscales, *Elusión y Evasión Tributaria Internacional mediante el Uso de Paraísos fiscales*, París, 1987.

- Abuso de derecho: el abuso de derecho constituye la manipulación de la intención o el espíritu de la ley. Los Tribunales no toman en cuenta la forma legal cuando las transacciones se llevan a cabo exclusiva o predominantemente para evitar el impuesto, es decir, sin un propósito de negocio *bona FIDE*.⁷ Bajo este principio, el contribuyente no puede ejercer su derecho exclusivamente para evitar o reducir la obligación de impuesto. Tiene derecho a celebrar una transacción legal particular, pero la forma legal debe ser el método normal y regular para lograr un resultado económico en particular;
- Abuso de la ley: algunas jurisdicciones aplican la doctrina del derecho consuetudinario de *fraus legis* (abuso de la ley).⁸ La misma se asemeja a la regla sobre propósito de negocio. El principio de *fraus legis* permite al Tribunal descartar una transacción celebrada para eludir impuestos y sustituirla con una transacción normal. El impuesto se aplica como si el contribuyente no hubiera realizado la transacción descartada, sino una transacción imponible similar;
- Simulación: algunos países que observan el derecho civil aplican la doctrina de *simulación* para garantizar la sustancia sobre la forma⁹. La transacción aparente difiere de la transacción real, y no tiene base en la realidad o en la intención real o efectiva. En tales casos, las autoridades tributarias pueden descartar la transacción simulada y reemplazarla con una real. Este principio se asemeja a una simulación o a la doctrina de la clasificación, donde las transacciones son disfrazadas o ficticias y la verdadera intención de la transacción difiere de la forma legal.

La experiencia de los países que aplican las reglas generales anti-elusión en la lucha contra la planificación tributaria a nivel internacional no siempre ha sido positiva. Existen diversas razones que podrían explicar esta situación. En primer lugar, es muy difícil para las autoridades tributarias probar el fraude contra la ley o simulación en relación con las operaciones internacionales. Además, las autoridades tributarias prefieren contrarrestar la planificación tributaria a nivel internacional mediante el uso de otras medidas diferentes proporcionadas por la ley (p.e., reglas sobre precios de transferencia, SEC).¹⁰

⁷ Véase decisión del Consejo de Estado, 20 June 1981, No. 1979; Frommell, Ley Tributaria del Reino Unido y el Abuso de Derechos, en Intertax, 1991, p. 81 y ss.

⁸ Véase van Brunschot, Fraus Legis y las Empresas Multinacionales, en Bulletin, p. 355 y ss.; Cozian, Qué es Abuso de la Ley, en Intertax, 1991, p. 103 y ss.; Shea y Lulin, Evitando las Puntas Gemelas de las Reglas Anti-Elusión, en International Tax Review, 1991, p. 36 y ss.

⁹ Véase Malherbe, Simulación, Fraus Legis y Propósito de Negocios Bajo la Ley Tributaria Belga, en Bulletin, 1987, p. 396 y ss.; Malherbe y otros., Simulación en la Ley Fiscal Belga, en Intertax, 1991, p. 88 y ss.

¹⁰ Una pregunta interesante que surge de la aplicación de las reglas generales contra la elusión para luchar contra la planificación tributaria a nivel internacional es, si la disposición general contra el abuso de cierta jurisdicción puede ser aplicada cuando un esquema tributario está dirigido a eludir el reclamo tributario en una jurisdicción extranjera. Esta

Existen, sin embargo, excepciones a esta tendencia.

Un caso importante en la aplicación de las reglas generales contra la elusión a los esquemas de planificación tributaria a nivel internacional es el *FC de T v. Spotless Services Ltd & Anor* discutido ante el Tribunal Superior Australiano.¹¹ En ese caso, el Tribunal Superior australiano negó a los contribuyentes una exención del impuesto australiano sobre la renta de intereses obtenida en las Islas Cook, conforme a una disposición sobre exención que estaba vigente en ese tiempo. El caso se relacionaba con un contribuyente que tenía fondos excedentes, luego de un incremento de capital. Después de considerar las opciones de inversión, los contribuyentes decidieron invertir los fondos en las Islas Cook, a una tasa de interés del 4,5 por ciento menos que la disponible en Australia. El Tribunal determinó que se había encontrado que el contribuyente entró en el esquema con el único y predominante propósito de obtener un beneficio tributario.

Otros ejemplos de aplicación de las reglas generales anti-elusión a los esquemas de planificación tributaria provienen de los Países Bajos. Existe una serie de casos con un patrón de hechos básicos comparables. Un accionista holandés o extranjero posee una subsidiaria holandesa rentable. El accionista directo de la sociedad holandesa vende las acciones en la compañía operadora holandesa, a una compañía operadora holandesa recién establecida contra el adeudo. La nueva compañía de control y la compañía operadora crean entonces una unidad fiscal con el efecto de que el interés con respecto al adeudo sea deducido de la renta de operación que de otro modo sería imponible en los Países Bajos y recibida por un acreedor que no está sujeto a tributación significativa con respecto a esta renta proveniente de intereses. Varias veces, y en particular en un caso fallado en 1989,¹² la Corte Suprema holandesa decidió que cualquier transacción según se describió anteriormente, en la que los diferentes pasos no traen como resultado un cambio en la posición económica o el poder de voto del accionista, y que resultaría en la creación de deducciones en los Países Bajos por intereses respecto a los préstamos que no tienen función de financiamiento en el negocio del contribuyente, era contraria al propósito e intención de la ley tributaria y, por lo tanto, negó esas deducciones de intereses.

pregunta recibió una respuesta negativa por el Tribunal Supremo de Austria en una decisión de 26 de Julio de 2000 (VwGH de 26 de Julio de 2000, 97/14/0070; para comentarios, véase Lang, VwGH zur Verweigerung der Abkommensberechtigung, en *Steuer und Wirtschaft International*, 2000, p. 423 y ss. y Loukota, Das zweite Treaty-Shopping-Erkenntnis des VwGH, in *Steuer und Wirtschaft International*, 2000, p. 420 y ss.). En su fallo, el Tribunal Supremo Austriaco sostuvo que la disposición nacional contra el abuso solamente se puede aplicar en caso de intención de evitar los impuestos nacionales. A la misma conclusión llegó el Tribunal Supremo de India, en el caso *Mazagaon Dock Ltd v. CIT* discutido en 1958.

¹¹ El caso es anotado por Greenbaum, *El Tribunal Superior Revive las Disposiciones Generales contra la Elusión*, en *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Marzo 1997.

¹² Hoge Raad, 26 de abril del 1989, en *Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtsspraak*, 1989, p. 217 y ss.

En otras circunstancias las reglas generales contra la elusión han sido usadas para descartar el acuerdo pro-forma. Un caso importante en este enfoque es uno noruego (el caso de *Panamá*) fallado en 1937. El caso se refería a algunos navieros noruegos que establecieron una compañía en Panamá conjuntamente con una compañía noruega que poseían el 52 por ciento de la compañía en Panamá. Los dos navieros noruegos vendieron dos naves a la compañía. El tribunal decidió que la compañía noruega estaba sujeta a la tributación noruega sobre su parte de la renta de la compañía de Panamá. La razón de esta decisión es que la compañía de Panamá fue considerada como un acuerdo pro forma.

Una pregunta interesante es, si es compatible con las obligaciones de los Estados Miembros bajo el Tratado de la CE aplicar las disposiciones sobre elusión tributaria a esquemas que desvían la base tributaria dentro del Mercado Interno a otra jurisdicción.¹³ Bajo la interpretación actual de la libertad de la CE otorgada por el Tribunal Europeo de Justicia, no habría violación del Tratado de la CE si los esquemas estuvieran sujetos a las medidas anti-elusión, si estuviesen ejecutados en un ambiente nacional.

Legislación sobre sociedades extranjeras controladas (SEC)

La renta de fuente extranjera generalmente se grava luego de que haya sido devengada o recibida como renta en el país de residencia del beneficiario. Por lo tanto, es posible diferir (o evitar) el impuesto sobre dicha renta localmente, hasta que sea repatriada, recibéndola en una entidad intermediaria ubicada en una jurisdicción libre de impuestos o de bajos impuestos. Mientras que el uso abusivo de los tratados afecta principalmente el impuesto adeudado sobre la renta de no residentes en el Estado fuente, el hecho de diferir impuestos evita la tributación corriente sobre la renta extranjera de residentes en su lugar de residencia. Muchos Estados de residencia consideran el hecho de diferir impuesto como una pérdida injustificable de ingresos tributarios. Igualmente erosiona su neutralidad en exportación de capital, ya que los residentes que invierten en ultramar tienen una ventaja tributaria sobre los que invierten localmente.

Existen vario países que impiden que sus residentes acumulen fondos en el exterior mediante restricciones de control de cambio. A medida que los países han relajado crecientemente sus reglas de control de cambio, muchos de ellos han promulgado reglas para sociedades extranjeras controladas (reglas SEC) a fin de garantizar que no se difieran impuestos sobre la renta extranjera. Bajo las reglas SEC, la ley nacional efectivamente extiende las reglas tributarias del lugar de residencia a la renta extranjera: se requiere que el impuesto adeudado sobre las ganancias en el extranjero, ya sea distribuidas o no, sea pagado realmente en el domicilio.

¹³ En doctrina, véase a Harris, *La idea de Abuso de Derecho y su Potencial Aplicación en Asuntos Fiscales dentro del Orden Legal de la EU*, en *EC Tax Journal*, 2001, p. 187 y ss.; Rädler, Lausterer, Blumenberg, *Abuso Tributario y Derecho en la CE*, en *EC Tax Review*, 1997, p. 86 y ss.; Schön, *Gestaltungsmißbrauch im Europäischen Steuerrecht*, en *internationals Steuerrecht*, 1996, Beihefter 1.

Las reglas SEC pueden ser el resultado de varios objetivos tributarios. Se pueden aplicar:

- para detener la transferencia de renta a compañías relacionadas no residentes;
- para apoyar la legislación anti-elusión;
- para procurar una política de neutralidad de exportación de capital.¹⁴

En los países que actualmente tienen reglas SEC, hay grandes variaciones en lo que es una sociedad extranjera controlada,¹⁵ cómo debe ser gravada,¹⁶ a quién se debe gravar,¹⁷ y cuál es la renta de una SEC que es gravable.¹⁸

¹⁴ La legislación SEC puede no ser considerada necesaria en países que siguen el principio de neutralidad en la importación de capital y otorgan exención a la renta de fuente extranjera. Al respecto, véase Rosembuj, *Sociedad Extranjera Controlada – Aspectos críticos*, en *Intertax*, 1998, Noviembre.

¹⁵ Las reglas SEC se aplican normalmente en casos en que los accionistas residentes, individual o colectivamente, tienen influencia o control sustancial sobre una sociedad extranjera. El control podría estar basado en posesión de capital (como en Australia, Finlandia, Alemania, Japón, Noruega, Portugal, España, Suecia, Reino Unido, Estados Unidos) o control de votación (como en Australia, Canadá, Finlandia, Alemania, Italia, Japón, Nueva Zelanda, Sudáfrica, España, Suecia, Reino Unido, Estados Unidos) o la habilidad de compartir las ganancias (como en Australia, Finlandia, Alemania, Nueva Zelanda, España y el Reino Unido) o activos (como en Australia, Nueva Zelanda, España, Reino Unido) al momento de liquidación. El control también puede ser nominativo o control *de facto*. La mayoría de las jurisdicciones SEC incluyen control tanto directo como indirecto, así como posesión constructiva a través de personas y entidades relacionadas.

En lo que respecta al nivel de requerimiento de control, el mismo varía grandemente de más del 50% de capital o control de votación a una influencia sustancial aun con un control inferior al 50%.

¹⁶ Las reglas SEC se aplican únicamente a la renta atribuible a la sociedad extranjera controlada. Por lo tanto, no todas las transacciones pueden estar sujetas a la legislación SEC. Los métodos básicos para determinar la renta atribuible son, ya sea:

- el “enfoque jurisdiccional”: el método tiene como objetivo la renta de sociedades extranjeras controladas o entidades en ciertas jurisdicciones específicas o de baja tributación.
- el “enfoque transaccional”: este método tiene como objetivo cierta renta “viciada” de sociedades extranjeras controladas. Generalmente la renta viciada comprende renta pasiva y cierta renta específica activa o de la “compañía base”. La renta viciada se atribuye a los accionistas nacionales.

¹⁷ Generalmente, un accionista residente debe poseer un porcentaje mínimo de acciones de la SEC antes de que se le apliquen las reglas de atribución. La posesión mínima de acciones es del 10%, pero podría variar de nada a un nivel del 50%.

¹⁸ Con muy pocas excepciones, la mayoría de los países otorgan exención de las reglas SEC. Generalmente se aplican al SEC mismo y no a su renta. Si son aplicables, ninguna parte de la renta SEC es atribuida a los accionistas residentes. Estas exenciones generalmente siguen uno o más de los siguientes criterios:

- la SEC distribuye un cierto porcentaje de su renta anualmente;

Las reglas SEC llevan a la doble tributación económica. Tanto el país anfitrión como la jurisdicción de domicilio gravan la misma renta concurrentemente. Las disposiciones también pueden ser consideradas como contrarias al espíritu del artículo 7 del Convenio Modelo de la OCDE y una violación de las disposiciones del tratado. La legislación SEC grava las ganancias extranjeras de una subsidiaria en ultramar o la participación aun sin un establecimiento permanente en el país. Algunos países, por lo tanto, excluyen los países con tratados bajo las reglas SEC. Otros países consideran que las reglas SEC no entran en conflicto con un Convenio de Doble Tributación.

El Comentario OCDE también se refiere a este posible conflicto cuando la renta se atribuye por adelantado al contribuyente en el país de residencia. Sin embargo, muchos miembros del OCDE consideran que las reglas SEC “no son consideradas en los tratados tributarios y por lo tanto, no se ven afectadas por los mismos”.¹⁹ En su opinión, son parte de las reglas tributarias nacionales básicas sobre los residentes gravados en su jurisdicción. Mientras que los tratados tributarios tienen que ver primordialmente con la tributación en ultramar en el país fuente, las reglas SEC se refieren a la tributación nacional en el país de residencia.

La legislación SEC también plantea problemas con respecto a su compatibilidad con el Tratado de Roma de la CE. Algunos expertos consideran estas reglas como una violación del Artículo 43 del Tratado de la CE (libertad de establecimiento).

La naturaleza de la renta SEC también puede ser problemática. Puede ser tratada ya sea como dividendo presunto pagado por adelantado o como diversos rubros de renta atribuidos al residente. Además, el crédito tributario extranjero por el impuesto de retención sobre los dividendos subsiguientes puede ser negado en vista de que el dividendo de la renta atribuida usualmente está exento de impuesto. Estos aspectos todavía parecen no estar claros.

Las reglas SEC que someten la renta de la SEC al impuesto corriente se aplican solamente a sociedades extranjeras controladas por accionistas residentes que poseen un interés significativo en una SEC (por ejemplo, 10 por ciento más). Así pues, los residentes pueden diferir el impuesto nacional adquiriendo acciones en fondos mutuos extranjeros. Si dichos fondos son de propiedad amplia, no serán controlados por un pequeño grupo de accionistas residentes; como tampoco ningún accionista residente único poseerá un interés significativo en el fondo. Por lo tanto, los propietarios de fondos mutuos extranjeros no estarán sujetos a las protecciones contra abuso ofrecidas por las reglas SEC de los países residentes. Para

-
- la SEC devenga mayormente renta activa de actividades de negocios genuinas y tiene una presencia de negocio en el país;
 - la SEC no se establece para evitar o diferir el impuesto que de otro modo sería pagadero en el país de residencia de los accionistas;
 - las acciones de la SEC están listadas en una reconocida bolsa de valores;
 - la renta total o atribuida de la SEC está por debajo de un monto mínimo (“regla de *minimis*”), o la participación *pro rata* de dicha renta no excede de cierto porcentaje de la renta total de la SEC.

¹⁹ Comentario de la OCDE al Artículo 1, pars. 22-23.

contrarrestar esta situación, varios países han adoptado el fondo de inversión extranjera (FIE) o reglas equivalentes para manejar esta situación, aun cuando aun todavía no están difundidas en los países miembros. En algunos países, la política fundamental de las reglas FIE consiste en complementar las reglas SEC. En otros países la política de las reglas FIE es mucho más amplia, las mismas se proponen eliminar la práctica de diferir para casi todas las inversiones pasivas en entidades extranjeras.

Reglas sobre subcapitalización

Un inversionista puede optar por financiar sus actividades de negocios, ya sea mediante capital propio o capital proveniente de préstamos, o usualmente ambos. La combinación financiera será dictada por las consideraciones económicas o comerciales. Pueden haber diferentes tipos de acciones y préstamos con términos variados que afectan los riesgos de negocios, términos de reembolso y retornos financieros. La opción también se ve afectada por las consideraciones tributarias. Los pagos de dividendos e intereses están sujetos a diferentes tasas de impuesto de retención, exenciones, y disposiciones sobre crédito tributario bajo la ley nacional y los tratados tributarios.

De acuerdo con el Informe de la OCDE de 1987,²⁰ el término “subcapitalización” se usa comúnmente para describir la “capitalización oculta” mediante préstamos excesivos. Se trata del uso artificial de deudas que devengan interés, en lugar del capital de los accionistas con el único o primordial motivo de aprovechar sus ventajas tributarias. El préstamo se puede otorgar a tasa de interés de mercado pero la cantidad del préstamo no se puede justificar mediante consideraciones de negocios *bona fide*. Dichos pagos excesivos de interés constituyen distribuciones ocultas que deben ser adecuadamente tratadas como dividendos sobre capital propio.

La subcapitalización se refiere al uso excesivo de deuda sobre capital propio. La misma difiere de la transferencia de ganancias mediante una mayor tasa de interés que la tasa que se aplica en el caso de independencia mutua de las partes. Este último es esencialmente un asunto de precio de transferencia.

Muchos países han promulgado reglas específicas sobre subcapitalización para prevenir el uso abusivo de la deuda o cuasi deuda en las transacciones extrafronterizas. Estas reglas primordialmente tienen que ver con el capital de préstamo proporcionado por prestamistas no residentes, que son accionistas importantes de una compañía nacional. Como accionistas principales, ellos pueden influir en las decisiones financieras y en la relación deuda-capital propio. Las reglas no aceptan el pago excesivo de intereses sobre el monto otorgado conforme a las reglas de partes independientes y en algunos casos reclasifica el interés como dividendo y el préstamo con una contribución de capital.

²⁰ OCDE (Comité de Asuntos Fiscales), *Issues in International Taxation No. 2: Thin Capitalisation*, París, 1987.

No todos los países tienen reglas de subcapitalización. Muchos de ellos no consideran que estas reglas sean necesarias. Algunos de ellos confían en los controles de cambio o medidas generales contra la elusión de su ley nacional. Además, las reglas varían grandemente en los países que aplican las reglas internacionales de subcapitalización. Generalmente, uno de los cuatro enfoques siguientes (o una combinación de los mismos) se usan comúnmente:

- el enfoque de independencia de las partes: este enfoque se basa en los principios generales de los precios de transferencia. El determinante clave es si una parte no relacionada proporcionaría fondos de deuda sobre la misma base que la parte relacionada en un acuerdo de préstamo;
- enfoque de distribución de ganancias ocultas: bajo este enfoque, las disposiciones específicas bajo la ley tributaria, permiten que el interés sobre el préstamo sea reclasificado como dividendo constructivo en ciertas circunstancias. Generalmente, estas reglas se aplican cuando el prestamista y el prestatario son personas relacionadas o tienen una relación definida, tales como miembros de la junta o accionistas;
- “enfoque en el que no hay reglas”: varias jurisdicciones tributarias no disponen de reglas específicas para contrarrestar la subcapitalización. Algunos países que observan el derecho civil confían en sus disposiciones generales contra la elusión, tales como “abuso de la ley”, o “abuso de los derechos”;
- enfoque de relación fija: varias jurisdicciones tributarias especifican una relación deuda-patrimonio máxima para restringir los préstamos proporcionados por accionistas no residentes controladores. Bajo este método, el prestatario residente no puede deducir el interés sobre préstamos de ciertos accionistas no residentes que sobrepasen la relación deuda-patrimonio especificada. Las relaciones y propiedad del capital o límites de control de votación varían grandemente en diferentes jurisdicciones.

Las reglas conforme a la ley nacional sobre subcapitalización internacional pueden estar limitadas o ser anuladas por tratados tributarios dobles. En particular, son afectadas por las disposiciones del Convenio Modelo de la OCDE, Artículos 9 (empresas asociadas), 10 (dividendos), 11 (intereses), 23 (eliminación de impuesto doble), 24 (no-discriminación) y 25 (procedimiento de mutuo acuerdo).²¹

Medidas para contrarrestar la transferencia de residencia

En los países en que se aplica la residencia como factor de conexión, la renta futura de fuentes dentro del país de emigración puede desaparecer, ya que la fuente

²¹ Al respecto, véase Caumont Caimi, *Aspectos de Tratado de Subcapitalización*, a ser publicado en la próxima edición de *Diritto e pratica tributaria italiana*

de renta simplemente desaparece.²² Esta discontinuidad en la tributación resulta del hecho de que los países usualmente aplican el método de realización de efectivo para el sometimiento al impuesto sobre la renta (especialmente, a las personas naturales).

Una forma en que el país de emigración puede evitar la pérdida de sus reclamos tributarios consiste en combatir las supuestas transferencias de residencia que en realidad no se han producido.²³ Existe una creciente atención de las autoridades tributarias en este campo, especialmente cuando el contribuyente se muda a un paraíso fiscal o país vecino que se conoce por permitir que el contribuyente obtenga renta o ganancias libres de impuesto, las cuales no habrían estado exentas, si no se produce la transferencia de residencia.²⁴

Aparte de los intentos por contrarrestar las transferencias de residencia que no se han producido en realidad, generalmente los países tienen reglas para gravar la transferencia de residencia. Algunos países ignoran la emigración y no la tratan como un evento imponible. Estos países no han introducido ninguna medida específica dirigida a contrarrestar la pérdida de ingresos tributarios latentes.

Sin embargo, varios países, en efecto tratan el acto de emigración como un evento imponible que resulta en la supuesta enajenación de todos (o algunos) rubros de propiedad. Al momento de la emigración toda (o parte de) la renta devengada se considera como realizada para fines tributarios, y las ganancias de capital devengadas, pero aún no realizadas sobre todos (o algunos) rubros de propiedad percibidos serán valorados e incluidos en la base imponible. A tal fin, al momento de emigración se aplican impuestos de salida. Ellos afectan la obligación de impuesto sobre la renta latente que existe al momento de la emigración. Se aplican impuestos de salida generales sobre ganancias devengadas inherentes a todos los rubros de propiedad percibida y estos son típicamente aplicados por países que gravan con un impuesto global a las ganancias de capital. Los impuestos generales de salida han sido aplicados en Canadá desde 1972 y en Australia desde 1985. Se aplican impuestos de salida limitados sobre ganancias devengadas

²² Para un país que aplica impuesto sobre la renta mundial de todos sus ciudadanos, dondequiera que sean residentes, el cambio de residencia de uno de sus ciudadanos, no resultará en una pérdida de ingresos tributarios futuros, aun si el contribuyente mueve propiedad percibida del país de nueva residencia, o si ya no recibe renta de fuentes dentro del país de su antigua residencia.

Un país que aplica el sistema de tributación territorial, se verá afectado por la emigración si las fuentes de renta dentro de su jurisdicción se ven afectadas. Por ejemplo, si se da por terminado el empleo en el país o se mueven los activos, el país no podrá gravar la renta futura de dichas fuentes y su reclamo tributario latente sobre la ganancia inherente en los activos se habrá perdido.

²³ Un caso importante en este campo es el caso italiano *Pavarotti*. Véase Rotondaro, *El caso Pavarotti*, en *European Taxation*, 2000, p. 385 y ss.

²⁴ Algunas veces los contribuyentes especulan para lograr renta libre de impuesto mientras son residentes durante algunos años en otro país y vuelven a emigrar poco después de dicha realización a su país de antigua residencia. Los países escandinavos han promulgado legislación a fin de negar el estatus de no residencia a no residentes temporales en el marco de sus obligaciones tributarias extendidas ilimitadas.

incluidas en ciertos rubros de propiedad percibida y estos son aplicados por países que gravan con el impuesto a las ganancias de capital solamente a rubros selectivos de propiedad, con frecuencia importantes tenencias de acciones. Alemania introdujo un impuesto de salida limitado en 1972 y desde entonces, Estados Unidos ha hecho lo mismo; Austria, los Países Bajos, Dinamarca, Nueva Zelanda y Francia han seguido este ejemplo.

Las obligaciones tributarias extendidas o impuestos de rastreo constituyen otras medidas protectivas. La obligación tributaria extendida ilimitada se basa en la suposición de que el contribuyente emigrado continúa calificando como un presunto residente del país de antigua residencia, a pesar del hecho que ha establecido su residencia, para fines tributarios, en otro país. Así, el emigrante permanece sujeto al impuesto sobre su renta mundial en el país de antigua residencia, tanto sobre la renta obtenida de activos poseídos al momento de la emigración como sobre la renta de activos adquiridos posteriormente. En comparación con el impuesto de salida, un impuesto de rastreo no es liquidado al momento de la transferencia de residencia, sino posteriormente cuando verdaderamente se obtiene la renta. Las obligaciones extendidas ilimitadas se refieren a la extensión del concepto de residencia y aparecen en los sistemas tributarios actuales de Suecia, Finlandia, Noruega, Irlanda, España e Italia, a pesar de que hay diferencias significativas entre las diversas jurisdicciones, básicamente con respecto a las personas capturadas por el impuesto y los eventos que causan el impuesto. Una obligación tributaria extendida limitada se restringe a renta y ganancias de fuentes dentro del país de emigración. Los emigrantes luego son tratados como no residentes por este país, pero no como no residentes regulares, ya que son gravados durante un número de años de una manera más onerosa que estos últimos, con frecuencia sobre la base de reglas expandidas respecto a la fuente. Las obligaciones tributarias extendidas limitadas se refieren a una extensión del concepto de territorialidad. Aparecen en formas distintas en la legislación tributaria de, entre otros países, Estados Unidos, Alemania, Australia Canadá, Suecia, Noruega, el Reino Unido y Nueva Zelanda. En los países en que se usa la ciudadanía como principio básico para la aplicación del impuesto a la renta sobre la renta de nivel mundial, la obligación tributaria extendida también se puede aplicar cuando el contribuyente ha renunciado a su ciudadanía, ya sea por motivos tributarios o no. Los Estados Unidos aplican una obligación tributaria extendida limitada a ciudadanos estadounidenses que renuncian a su ciudadanía para fines de elusión tributaria.

Finalmente, los países pueden, al momento de emigración, recuperar impuestos deducidos o diferidos²⁵ previamente otorgados. La recaptura se aplica típicamente en casos en que un contribuyente, mientras sea residente de un país dado, haya disfrutado de una deducción u otra ventaja tributaria relacionada con algún tipo de esquema de impuesto diferido (p.e., una deducción tributaria por primas pagadas conforme a un plan privado de pensiones o seguro de vida) o un impuesto diferido de una ganancia de capital realizada (p.e., un intercambio de acciones bajo una reorganización corporativa exenta de impuesto) y posteriormente

²⁵ Los sistemas tributarios de Finlandia, Alemania, Francia, Suecia, Dinamarca, Australia, los Países Bajos, Bélgica y el Reino Unido establecen algún tipo de mecanismo de recaptura.

transfiera su residencia a otro país, que tenga derecho a gravar la renta o ganancia diferida conforme a una disposición de un Convenio de Doble Tributación con el país de antigua residencia, similar a los artículos 13, 18 o 21 de los Modelos de la OCDE.

Precios de transferencia

La legislación sobre precios de transferencia es otra medida común usada por los países para contrarrestar la planificación tributaria a nivel internacional. Este estudio está muy lejos de pretender analizar a profundidad este tema. Los Lineamientos sobre Precios de Transferencia de la OCDE definen el *precio entre partes independientes* como “el precio que habría sido acordado entre partes no relacionadas que se dedican a las mismas o similares transacciones bajo las mismas o similares condiciones en el mercado abierto”. Aunque una discusión amplia sobre los métodos para establecer un precio entre partes independientes va mucho más allá del alcance de este trabajo, se puede señalar que la más reciente comunicación de la Comisión Europea propone abolir las reglas tradicionales sobre precios de transferencia entre compañías y reemplazarlas con el “prorrateo basado en fórmulas”, según los ejemplos estadounidense y canadiense.

Generalmente, la aplicación de las reglas de precios de transferencia a transacciones con empresas ubicadas en jurisdicciones-paraísos fiscales no plantea aspectos diferentes a los relacionados con la aplicación general de las reglas de precios de transferencia. Sin embargo, algunos países han introducido reglas específicas para determinar el precio entre partes independientes en caso de transacciones con empresas ubicadas en jurisdicciones-paraísos fiscales.

Así, el artículo 57 del *Código General de Impuestos* francés permite ajustes a los resultados declarados por compañías francesas que son controladas por o compañías de control ubicadas fuera de Francia, incorporando, a las ganancias de la compañía francesa, las ganancias que son indebidamente transferidas a dichos negocios extranjeros, ya sea aumentando el precio de compra o reduciendo el precio de venta. Para aplicar esta medida, corresponde a las autoridades de tributación en principio, demostrar la interdependencia entre las compañías en cuestión y la realidad de la transferencia anormal de ganancias. Sin embargo, la ley establece que cuando la transferencia de ganancias es para beneficio de una compañía establecida en un país o territorio con tributación privilegiada, se dispensa a las autoridades tributarias de probar la interdependencia entre las compañías. Así pues, dichas autoridades se benefician de una presunción legal a su favor, aplicable en el caso de transferencia de utilidades tanto a una compañía domiciliada en un país que se caracteriza por una tributación privilegiada y al establecimiento, ubicado en dicho país, de una compañía que es residente de un país con tributación normal.

Una disposición similar aparece en la legislación tributaria belga. En particular, la legislación belga permite a las autoridades de tributación incorporar a las ganancias imponibles de una compañía belga, las ventajas anormales o benevolentes que otorga a una beneficiaria extranjera, o aun a un establecimiento permanente en el exterior de una compañía belga que, en el país en que está

ubicada, no está sujeta al impuesto sobre la renta o está sujeta a un régimen de tributación que es marcadamente más ventajoso que aquél al cual está sujeta la compañía belga en cuestión.

Argentina y Brasil también adoptaron legislación que establece que las transacciones realizadas por compañías residentes, o hasta establecimientos permanentes de compañías extranjeras, con personas o compañías ubicadas en países que se caracterizan por un régimen de baja tributación se presume que sean contrarias a la regla sobre partes independientes. Así, la presunción acarrea una reversión de la carga de la prueba, en cuyo caso la compañía puesta en duda tiene que demostrar que sus transacciones no resultaron en transferencias anormales de ganancias al exterior.

Medidas relacionadas con pagos a países con regímenes de baja tributación

Algunos países adoptaron en su legislación tributaria medidas relacionadas con pagos a países con un régimen de impuestos bajos.

Una medida común de este tipo es la adoptada por Italia, Bélgica, España, Francia, Portugal y Perú. Estos países, aunque con algunas diferencias, niegan la deducibilidad de los costos y gastos incurridos por una empresa residente de una transacción con una persona ubicada en una jurisdicción paraíso fiscal.

En ocasiones existe una correlación específica entre pagos a países que se caracterizan por regímenes de baja tributación y la aplicación de retenciones.

En el caso de Francia, esta es una consecuencia del rechazo de deducibilidad de dichos pagos, cuyos montos, en una fase inicial, son incorporados en las ganancias imponibles del deudor, y, en una segunda fase, se consideran, en el caso de una compañía, como renta distribuida a una beneficiaria extranjera, la cual, sujeto a la posible aplicación de un convenio de tributación, acarrea la aplicación de una retención del 25 por ciento.

Del mismo modo, Portugal aplica una retención del 15 por ciento, a montos reincorporados de esta forma, a la ganancia imponible de la compañía deudora, pero con excepción de los que corresponden a pagos que remuneran el transporte, comunicación o servicios financieros realizados a beneficio de un no residente sin ningún establecimiento secundario en Portugal.

Por su parte, Brasil introdujo una retención aplicable a una tasa del 25 por ciento a cualquier pago resultante de una transacción en la que el beneficiario está domiciliado o establecido en una "jurisdicción de impuestos bajos". Esa retención que acompaña a las disposiciones, más precisamente, la disposición legal permite a las autoridades tributarias presumir que dicha transacción no toma en cuenta la regla sobre partes independientes.

Italia también rehúsa la exención de la retención, normalmente aplicable a algún interés pagado en el exterior, cuando el país de residencia del beneficiario

está incluido en la lista negra de países con regímenes de baja tributación establecida mediante un decreto emitido por el Ministro de Finanzas.

Medidas contra el uso abusivo de los tratados

El uso abusivo de los tratados ha venido a ser examinado en años recientes. El mismo se define como enviar la renta que se obtiene en un país a otra persona en otro país a través de un país intermediario para lograr la ventaja de los tratados tributarios. Esto usualmente involucra el “flujo” de renta a través de compañías conductoras en paraísos fiscales. Otros ejemplos incluyen las estructuras triangulares donde una sucursal de bajo o ningún impuesto de una compañía en un país de tratado recibe renta de un tercer país. Un tercer ejemplo del uso abusivo de los tratados puede involucrar el uso de entidades híbridas que son caracterizadas de manera diferente en dos Estados Contratantes.²⁶

Generalmente el uso de tratados tributarios por residentes de un tercer país para obtener los beneficios de tratado que no están directamente disponibles es legal, en la medida en que no esté prohibido por disposiciones de tratado o el derecho internacional en general. Sin embargo, muchos países consideran el uso abusivo de los tratados como inaceptable e inadecuado. Por lo tanto, diversas jurisdicciones han promulgado disposiciones específicas contra el uso abusivo de los tratados. Las principales categorías de las medidas contra el uso abusivo de los tratados son:

- medidas específicas que niegan beneficios a entidades que no están sujetas a impuesto en su Estado de residencia. Este es el caso de las sociedades controladoras de Luxemburgo de 1929, las que generalmente están excluidas de los tratados tributarios de Luxemburgo;
- medidas globales impuestas bajo la legislación nacional o tratados. Alemania ha promulgado una disposición general en el Código Tributario Alemán bajo la Ley contra el Abuso y Enmiendas Técnicas a fin de frenar el uso abusivo de los tratados por residentes de terceros países. De acuerdo con esta disposición, las autoridades tributarias ahora pueden anular los beneficios de tratados y Directivas de la UE a entidades que son establecidas como compañías conductoras, principalmente para aprovechar los beneficios tributarios que de otro modo no estarían disponibles para las mismas²⁷. En Suiza, el Decreto

²⁶ Para estudios más detallado sobre el tema, véase van Weeghel, *El Uso Inadecuado de Tratados Tributarios*, The Hague-Boston-London, 1998; Ward, *Abuso de Tratados Tributarios*, en *Intertax*, 1995, p. 178 y ss.; David, Oliver, *Acceso a los Tratados Tributarios*, en *Intertax*, 1989, p. 330 y ss.

²⁷ Antes de la introducción de esta regla, el Tribunal Tributario Alemán parece adoptar una doble política, dependiendo de la residencia del beneficiario bajo un tratado. Por ejemplo, en un caso de 1982 (decisión de 24 de octubre de 1981) el Tribunal Tributario alemán sostuvo que las reglas anti-abuso alemanas bajo la Sección 42 del Código

contra el abuso de 1962 excluye de los beneficios tributarios²⁸ a los agentes fiduciarios o recaudación de compañías principales no residentes. Muchos tratados estadounidenses incluyen una Limitación sobre el Artículo de beneficios para excluir a ciertos residentes de los beneficios del tratado.²⁹ El nuevo Artículo 22 sobre la Limitación de beneficios bajo el tratado modelo de Estados Unidos de 1996, es sustancialmente más detallado que el Artículo 16 del Modelo estadounidense de 1981. El mismo incluye varias cláusulas restrictivas pero a la vez también proporciona disposiciones objetivas sobre “safe harbour” en caso de actividades de negocio *bona FIDE*.³⁰ A pesar de las disposiciones y explicaciones detalladas, el mismo incluye varias reglas subjetivas que pueden ser difíciles de aplicar³¹.

Desde 1987³² la OCDE consideró que el uso abusivo de los tratados era indeseable, ya que frustraba el espíritu del mismo, si no las disposiciones. Las recomendaciones del Informe de 1987 han sido incluidas en el Comentario al Artículo 1 del Convenio Modelo de la OCDE. El propio Convenio Modelo de la OCDE expresa preocupación

Tributario Alemán no se aplicaban a sociedades extranjeras, en las que los residentes alemanes no tenían interés en las acciones. El caso se refería a un ciudadano de Mónaco que poseía acciones en una compañía suiza, que a su vez tenía acciones en una compañía alemana. La compañía suiza solicitó el impuesto de retención reducido bajo el tratado Alemania-Suiza. El Tribunal sostuvo que el establecimiento de una sociedad en un país extranjero por un nacional extranjero no afectaba el derecho tributario interno en Alemania. Por lo tanto, no puede considerarse como abuso de la ley. En ausencia de las disposiciones contra el abuso en un tratado, los beneficios tenían que otorgarse a una entidad interpuesta. En un caso de 1986 (decisión de 5 de marzo de 1986), la Corte Suprema aplicó la misma Sección 42 a dos contribuyentes alemanes que poseían todas las acciones de una compañía inversionista suiza. El Tribunal les negó un reembolso bajo el tratado Alemania-Suiza. El caso se refería a dos residentes alemanes que poseían acciones en una compañía inversionista suiza. El Tribunal les negó el reembolso bajo el tratado Alemania-Suiza de parte del impuesto retenido sobre los dividendos recibidos de la compañía suiza.

²⁸ Véase Reinartz, *Reglas Revisadas Suizas contra el Uso abusivo de los tratados*, en *Bulletin*, Marzo 1999; Hull, Teuscher, *Desgravación mediante Tratado en Suiza sobre Inversión en el Exterior*, en *Bulletin*, Febrero 2001.

²⁹ Véase van Herksen, *Limitación sobre Beneficios y la Determinación de la Autoridad Competente*, en *Bulletin*, Enero 1996.

³⁰ Bajo el tratado Estados Unidos-Países Bajos, el contribuyente debe tener un propósito de negocios para residir en los Países Bajos y mantener sus inversiones estadounidenses a través de una entidad holandesa. En adición a otras condiciones objetivas de seguridad, también establece disposiciones adicionales de calificación para extender beneficios tributarios derivados a otros residentes de la Unión Europea, así como una prueba de casa matriz-compañía. Además, incluye seis factores subjetivos o de “intención” para asistir a la autoridad competente en aplicar la prueba de propósito principal.

³¹ Según lo evidencia Ellis, *Limitación sobre beneficios – una Perspectiva de los Países Bajos*, en *Intertax*, 1989, 8/9.

³² Véase OCDE (Comité de Asuntos Fiscales), *Convenios de Doble Tributación y el Uso de Compañías de Base o Conductoras*, París, 1987. El Informe de la OCDE de 1998 [OCDE (Comité de Asuntos Fiscales), *Competencia Tributaria Nociva*, 1998, pp. 46-50] se refiere al uso abusivo de los tratados y menciona que el mismo promueve la competencia tributaria nociva. Por lo tanto, aboga por un uso más extenso de los tratados tributarios para contrarrestar dicha competencia.

sobre el uso abusivo de los tratados, pero ofrece solamente una solución rudimentaria al problema. Incluye unas cuantas disposiciones que limitan su uso, p.e.:

- se niegan los beneficios de tratado si una persona no está obligada al impuesto a nivel mundial en su país de residencia. En efecto, uno que se aproveche de los tratados debe calificar como residente bajo el Artículo 4(1) del Convenio Modelo de la OCDE, es decir, debe ser responsable de la tributación global (responsabilidad total por el impuesto sobre la renta mundial) bajo la ley nacional;³³
- Los Artículos 10 (dividendos), 11 (intereses) y 12 (regalías) señalan que solamente un “propietario beneficiario” tiene derecho a beneficios de tratados.³⁴ Más precisamente, el Convenio Modelo excluye el beneficio de concesión del impuesto de retención del propietario legal si él no es el propietario beneficiario y el propietario beneficiario no es un residente en el mismo Estado Contratante. El término “propietario beneficiario” no está definido en el Convenio Modelo.³⁵ El propietario legal no se puede beneficiar como intermediario con poderes muy estrechos, tales como un nominatario o agente o una compañía conductora, a menos que el propietario beneficiario sea también un residente de ese Estado. Es esencialmente un concepto de derecho consuetudinario que se originó a través de la ley de fideicomisos, y no está reconocido en la ley nacional de diversos países que observan el derecho civil.

Las modificaciones del 2003 al Convenio Modelo de la OCDE incluyen modificaciones al tema, proponiendo la introducción de nuevas disposiciones sobre posibles medidas anti-abuso, nuevas disposiciones sobre posibles medidas contra la competencia tributaria nociva, aclaraciones sobre el requerimiento de posesión beneficiosa.³⁶

³³ El Comentario específicamente se refiere a la exclusión de compañías conductos en paraísos fiscales que exoneran de impuesto la renta extraterritorial de residentes: véase el Comentario al Convenio Modelo de la OCDE, Artículo 4, párrafo 8.

³⁴ Este tema es analizado a profundidad por: Killius, *El Concepto de Posesión Beneficiaria de Rubros de Renta bajo los Tratados Tributarios alemanes*, en *Intertax*, 1989, 8-9; de Toit, *Posesiones Beneficiarias de Vogel*, *Sobre Convenios de Doble Tributación*, Deventer, 1997, Prefacio a los Artículos 10-12, m.no. 5-14.

³⁵ Solamente unos cuantos tratados tributarios respaldan el término. Por ejemplo, bajo el tratado Alemania-Italia, una persona es un propietario beneficiario si posee los activos y los derechos sobre los mismos, y la renta relacionada se le atribuye a la misma.

El Convenio Modelo de Estados Unidos de 1996 considera a una persona como propietario beneficiario, si la renta es atribuible a la misma como residente, para fines tributarios. Sin embargo, la ley nacional puede todavía excluir a una persona si la misma recibe la renta, pero en sustancia no tiene el control o derechos sobre la misma.

³⁶ Para una descripción de estas medidas, véase IBFD, *Convenio Tributario Modelo 2003 de la OCDE sobre Renta y sobre Capital (Versión condensada) y Características Claves de Sistemas y Tratados Tributarios de Países Miembros de la OCDE*, Amsterdam, 2003; Gyöngyi Végh, *El Model del 2003 de la OCDE*, en *European Taxation*, 2003, p. 244 y ss.

4. EL IMPACTO DE LA GLOBALIZACIÓN EN LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL

La globalización está creando nuevos desafíos en el campo de la política tributaria. Los esquemas tributarios dirigidos a atraer las actividades financieras y otras geográficamente móviles crean la competencia tributaria nociva entre Estados, conllevando riesgos de distorsionar el comercio y las inversiones y llevar a la erosión de las bases tributarias nacionales.

La liberalización progresiva del comercio e inversiones extrafronterizas ha sido la única fuerza propulsora más poderosa detrás del crecimiento económico y mejoramiento de las condiciones de vida.

Históricamente, las políticas tributarias han sido desarrolladas primordialmente para atender preocupaciones económicas y sociales nacionales. Las formas y nivel de tributación fueron establecidos sobre la base de nivel deseado de bienes y transferencias proporcionados públicamente, prestándose igualmente atención a los objetivos de asignación, estabilización y redistribución considerados adecuados para un país. La decisión de tener una tasa alta de impuesto y un alto nivel de gasto gubernamental o bajos impuestos y desembolsos públicos limitados, la combinación de impuestos directos e indirectos, y el uso de incentivos tributarios, fueron todos aspectos que fueron primordialmente decididos sobre la base de preocupaciones nacionales y tenían principalmente efectos nacionales. Aunque hubo efectos de desborde internacional sobre otras economías, esos efectos fueron generalmente limitados.

El proceso acelerado de globalización del comercio e inversiones ha cambiado fundamentalmente la relación entre sistemas tributarios nacionales. La remoción de barreras no tributarias al comercio e inversiones internacionales y la resultante integración a las economías nacionales han aumentado grandemente el impacto potencial que las leyes tributarias nacionales pueden tener sobre otras economías. La globalización también ha sido una de las fuerzas propulsoras detrás de las reformas tributarias, que han enfocado la expansión de la base y reducciones de tasas, minimizando así las distorsiones inducidas por los impuestos. La globalización también ha estimulado a los países a que evalúen continuamente sus sistemas tributarios y gastos públicos con miras a hacer ajustes donde sea adecuado para mejorar el "ambiente fiscal" para las inversiones. La globalización y la creciente movilidad del capital también han promovido el desarrollo de los mercados de capital y financiero y ha estimulado a los países para que reduzcan las barreras tributarias a los flujos de capital y modernicen sus sistemas tributarios a fin de reflejar esos avances.

Sin embargo, la globalización también ha tenido efectos negativos al abrir nuevas formas mediante las cuales las compañías y personas naturales pueden minimizar y evitar impuestos y en cuales países se pueden explotar estas nuevas oportunidades, desarrollando políticas tributarias dirigidas primordialmente a desviar el capital financiero y otros geográficamente móviles.

Un país puede considerar los incentivos de inversiones como un instrumento de política para estimular nuevas inversiones, mientras que otro puede ver los incentivos a las inversiones como forma de desviar la inversión real de un país a otro. En el contexto de este último efecto, los países con desventajas estructurales específicas, como pobre ubicación geográfica, falta de recursos naturales, etc., con frecuencia consideran que los incentivos tributarios o regímenes tributarios especiales son necesarios para compensar las desventajas no tributarias, incluyendo cualquier costo adicional por ubicarse en dichas áreas. Similarmente, dentro de los países, las regiones periféricas con frecuencia experimentan dificultades para promover su desarrollo y pueden, en ciertas etapas de este desarrollo, beneficiarse de regímenes tributarios más atractivos o incentivos tributarios para ciertas actividades. Este resultado, en sí, reconoce que muchos factores afectan la posición competitiva general de un país.

5. CONSIDERACIONES FINALES: RECONSIDERANDO LAS POLÍTICAS PARA CONTRARRESTAR LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA A NIVEL INTERNACIONAL

La globalización obliga a los países a adoptar una posición sobre prácticas tributarias nocivas. No existen razones particulares por las que cualesquiera dos países deben tener el mismo nivel y estructura de tributación. Aun cuando las diferencias en niveles de impuestos y estructuras tributarias pueden tener implicaciones para otros países, éstas son esencialmente decisiones políticas para los gobiernos nacionales. Dependiendo de la decisión tomada, el nivel de impuesto puede ser alto o bajo en relación con otros estados y la composición de la carga tributaria puede variar. El hecho de que un país haya modernizado su infraestructura fiscal más pronto que otros países, por ejemplo, bajando las tasas y ampliando la base para promover mayor neutralidad, es principalmente un asunto de política nacional. Los países deberían permanecer libres para diseñar su propio sistema tributario, en la medida en que puedan cumplir con las normas internacionalmente aceptadas al hacerlo.

Por otro lado, las EMNs están desarrollando cada vez más estrategias globales y sus vínculos con cualquier país dado se están tornando más tenues. Además, la innovación tecnológica ha afectado la forma en que se administran a las EMNs y han hecho que la ubicación física de administración y otras actividades de servicios sean mucho menos importantes para las EMNs.

La OCDE y la Unión Europea enfatizan la necesidad de una acción coordinada a nivel internacional para contrarrestar las prácticas tributarias nocivas. La necesidad de la acción coordinada a nivel internacional también es aparente del hecho de que las actividades son altamente móviles. En este contexto, y en ausencia de la cooperación internacional, existe poco incentivo para que un país que provee un régimen tributario nocivo, lo elimine, ya que esto meramente involucra dirigir la actividad para que se mude a otro país que continúe ofreciéndole un trato preferencial.

Sin embargo, hay algunos aspectos negativos de una acción coordinada contra las prácticas tributarias nocivas. Primeramente, los límites jurisdiccionales a los poderes de las autoridades tributarias de un país restringen la capacidad de estas autoridades para contrarrestar algunas formas de competencia tributaria nociva. Segundo, un país podría considerar que gravar a su residente en una forma que neutralice el beneficio de ciertas formas de competencia tributaria nociva pondrá a sus contribuyentes en una desventaja competitiva, si su acción no es seguida por otros países. Tercero, la necesidad de monitorear todas las formas de competencia tributaria nociva y ejecutar las contramedidas, efectivamente impone costos administrativos significativos a los países que son adversamente afectados por dicha competencia. Cuarto, las medidas unilaterales no coordinadas pueden aumentar los costos de cumplimiento de los contribuyentes.

Por estas razones, no estoy tan convencido que una acción coordinada sea la única forma de contrarrestar las prácticas tributarias nocivas. Me parece que las soluciones nacionales han sido subvaloradas. En otras palabras, pienso que los países desarrollados deberían desarrollar sus propios sistemas tributarios, de un modo que haga que no tenga sentido ninguna práctica de las EMNs para evitar impuestos. Por ejemplo, mi mente se dirige hacia sistemas tributarios basados en la fuente, en la que los países en desarrollo solamente gravan la renta nacional. Estoy consciente de que los activos hoy en día son móviles, pero considero que los obstáculos tributarios a esta movilidad tienden a durar un breve período de tiempo. Por esta razón, los países desarrollados deberían pensar en contrarrestar las prácticas tributarias nocivas de otros países con una política que ofrezca servicios de alta tecnología a las EMNs a fin de obligarlas a permanecer en sus jurisdicciones.

Sr. Victor Uckmar
Profesor
Università Bocconi (Certi)-Milano
Correo electrónico: studioge@uckmar.com

RELATORÍA GENERAL

CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT

"ASPECTOS CLAVES EN LAS ACCIONES DE CONTROL DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS"

LISBOA, PORTUGAL
2003

Deborah Nolan

Comisionada, División de Empresas Grandes y Medianas
Servicio de Impuestos Internos
(Estados Unidos de América)

Es maravilloso estar con amigos y colegas en la bella ciudad de Lisboa. Es un honor servir como Relatora General de la Conferencia Técnica CIAT 2003. La responsabilidad de la relatora es informar sobre los puntos sobresalientes y los temas discutidos durante la reunión, a la vez que aporta su experiencia y ofrece una perspectiva sobre los mismos. Primero, quisiera felicitar a cada país y a sus delegados, quienes estuvieron deseosos de compartir sus experiencias y conocimientos con nosotros, a fin de que conociéramos las mejores prácticas y aprendiéramos de las lecciones de los demás y aplicar las mismas en nuestras propias administraciones tributarias en la medida en que luchamos por proporcionar un fuerte liderazgo de servicio público en tiempos que son cada vez más desafiantes. De igual forma para nuestras 62 delegaciones y más de 160 delegados, quisiera reconocer la interacción, camaradería y relación que han ocurrido durante esta conferencia, el maravilloso resultado de haber pasado cuatro días juntos en Portugal un hermoso país, con un fabuloso anfitrión como lo es el Sr. de Sousa Ribeiro, Director General de Impuestos de Portugal.



Deborah Nolan

Es un desafío ser la última oradora del día, pero es aún más desafiante ser la última oradora de la conferencia, de modo que seré considerada con su tiempo e intentaré aportarles valor en la medida en que sea posible en un periodo corto de tiempo.

El tema de la conferencia, "Aspectos Claves en las Acciones de Control de las Administraciones Tributarias", es un tema que está muy cerca de nuestros corazones, de hecho, es uno de nuestros principales negocios, requiere una cantidad significativa de recursos y tiene amplias repercusiones en el nivel de cumplimiento de nuestros contribuyentes a través de una cantidad de medios; el más obvio, la fiscalización en sí, que proporciona controles y verificación para un contribuyente individual y el segundo, es el concepto de la "presencia" del auditor o la cobertura, donde la presencia del administrador tributario juega un factor en la percepción del público respecto de la equidad e integridad y nuestra habilidad para aplicar las leyes de nuestros países. Claramente, para aquellos contribuyentes que no cumplen voluntariamente, es importante que tengan la seguridad que hay sanciones para los contribuyentes que no cumplen. Este es el aspecto de equidad e integridad para todos los

contribuyentes. Algunos contribuyentes podrían considerar, al optar por un comportamiento tributario evasivo o abusivo, la probabilidad de "ser atrapado" y las sanciones que sufrirían si ello ocurre. Ambos factores son importantes tal y como lo establecemos en nuestros programas de fiscalización.

Algunos de nuestros oradores mencionaron que se puede mejorar el cumplimiento mediante diferentes tipos de tratamientos y en diferentes instancias durante el proceso del ciclo de presentación de declaraciones por los contribuyentes. Muchos de nosotros estamos discutiendo la interrogante del equilibrio entre el servicio y la ejecución de la ley para lograr el cumplimiento así como las diferentes herramientas o tratamientos en el contexto anterior a la presentación de la declaración y después de la presentación de la declaración.

En los Estados Unidos, el reto de volver a equilibrar la ejecución de la ley y el servicio y "reconstruir la ejecución de la ley" es un desafío sustantivo. Muchos de ustedes se acordarán que vivimos momentos muy dolorosos durante 1997 y las Audiencias de la Comisión de Finanzas del Senado que trataron sobre la percepción del uso inapropiado de las herramientas de ejecución, la violación de los derechos de los contribuyentes y las acusaciones sobre el uso inapropiado de estadísticas de ejecución para evaluar el desempeño. Para muchos, de los beneficios producto de la reestructuración, uno de los resultados fue que se mejoró el servicio, pero se redujo significativamente la ejecución en términos relativos. Actualmente estamos trabajando para "re-equilibrar la ejecución mientras mantenemos o mejoramos el nivel de servicio". Esto incluye un mayor enfoque de los recursos asignados al proceso de fiscalización, para aumentar la cobertura del auditor, aplicar los recursos a los reembolsos con el riesgo más alto de cumplimiento y asegurar que los recursos se colocan geográficamente en las áreas correctas con las destrezas técnicas apropiadas para realizar las fiscalizaciones. También significa la realización de fiscalizaciones más expeditas, con menos horas aplicadas y tan pronto como sea posible después de la presentación de la declaración, la utilización y aplicación responsable y consistente de las sanciones y herramientas a nuestra disposición. Los conceptos de eficiencia y efectividad de la administración tributaria que en el pasado han sido los temas de varias conferencias del CIAT son fundamentales.

El Sr. Ruben Aguirre de México fue el moderador del Tema 1, "Instrumentos de Apoyo a la Fiscalización". Nuestro colega de España realizó una presentación excelente donde trató algunos puntos fundamentales. La "información y los datos" se identificaron como uno de nuestros mayores activos y como agencias públicas tenemos una enorme cantidad de datos personales y financieros, debemos ganarnos la confianza del público al tener los salvaguardas y la protección a la privacidad que le es debida a los contribuyentes. En España, solo se proporciona información a terceros en el caso de investigaciones criminales, a otras autoridades tributarias, al seguro social para evitar fraude y el lavado de dinero y para combatir el terrorismo.

Digno de mención fue el uso del almacén de datos conocido como ZUJAR y la extracción de datos y la evolución de un sofisticado sistema de selección de declaraciones y modelo de asignación de recursos. Ambos añaden integridad al proceso, a través del proceso de selección donde el perfil de los datos se realiza independiente de la identidad del contribuyente, y existe la seguridad que los recursos se aplican uniformemente de modo que contribuyentes ubicados en lugares próximos, independientemente de su ubicación geográfica tienen la misma probabilidad de ser auditados. Esto contribuye a aumentar y equilibrar la cobertura tributaria, lo cual nuevamente es un tema de integridad para cada uno de nosotros.

El Tema 1.1 "Formas de Detección de la Reasignación de Utilidades entre Empresas Vinculadas " fue moderado por Uruguay y presentado por Argentina y Chile. El punto realizado por Argentina durante la apertura es extremadamente importante para todos y un verdadero reto. Debemos comprender que la evasión es un fenómeno cuya principal característica es su constante cambio, de modo que en vez de "descansar sobre nuestros laureles" debemos tener los mecanismos establecidos que nos ayudará a identificar los temas emergentes y anticipar las áreas de cumplimiento riesgoso de modo que podamos neutralizar nuevas formas de evasión. Argentina nos llevó a través de su enfoque y nos proporcionó un ejemplo práctico de como lo emplearon en la industria de los granos, llevando eficazmente el concepto de la teoría a la práctica. El trabajo presentado por Chile se enfocó en precios de transferencia y temas relacionados con la doble tributación y el primero estableció el contexto de la motivación de los contribuyentes para reasignar las ganancias entre compañías relacionadas, algunas por motivos legítimos. Como el trabajo de Argentina, Chile definió "relación" en la medida en que se aplica a "compañías relacionadas". Se proporcionaron situaciones específicas que surgen con el propósito de generar pérdidas en los negocios en Chile y se mostraron ejemplos prácticos y la autoridad de la administración tributaria para imponer precios o cantidades y las fuentes internas y externas de información para así hacerlo. En tanto que el moderador de Uruguay abrió el tema con un proverbio francés relacionando el propósito del proceso con la tarea de desplumar un ganso, "tomar la mayor cantidad de plumas ocasionando el menor dolor . . . dejar al ganso sonriendo". Cerró con la declaración que se relaciona directamente con los temas futuros que indican que tenemos que fortalecer el intercambio de información y compartir experiencias.

Tema 1.2 "El Análisis de Riesgo para la Fiscalización" que nuestro moderador de Ecuador resumió como necesario "para permitirnos disminuir el costo de la fiscalización " de modo que hay un coste-beneficio para el contribuyente y para la administración tributaria. Canadá ha comenzado el desarrollo y prueba de un sistema de medición de riesgo muy sofisticado utilizando la extracción de datos y técnicas estadísticas así como también la experiencia de auditores expertos para crear un sistema de "inteligencia artificial". En Canadá también se utiliza la administración del riesgo para seleccionar la herramienta correcta para mejorar el cumplimiento y nuevamente nuestro colega canadiense habló tanto del servicio como de la ejecución requerida para mejorar el cumplimiento. En tanto que no tuvo tiempo para presentar el concepto, se establece un punto importante en el documento canadiense relacionado con la necesidad de continuamente mejorar el proceso y analizar aquellos casos de fiscalización donde había ajustes significativos de áudito pero donde el sistema de evaluación de riesgo nacional estimó poco o casi ningún riesgo. Esto es muy importante en el ambiente actual de contribuyentes y asesores que buscan encontrar formas nuevas y creativas para evitar el pago de su participación justa que pudiese ser diferente en prácticas pasadas. Nuevamente como lo expresó nuestro colega de Argentina en su desarrollo del tema 1.1, debemos planificar para afrontar el hecho que la forma de evasión fiscal está cambiando constantemente.

En nuestra experiencia sobre los temas emergentes, las formas de evasión que actualmente se conciben y que son tal vez hasta mercadeadas por contadores, abogados o asesores de inversión no son como aquellas que podríamos ver en las declaraciones presentadas hace tres o cuatro años. Por lo tanto, debemos tener mecanismos establecidos para identificar estos temas emergentes, con la esperanza de poder frenarlos evitar su promoción antes que terminen en la declaración de impuestos. Si nuestros sistemas de medición de riesgo relacionados con cumplimiento utilizan los resultados de áuditos pasados, tal vez no identifiquemos los riesgos más altos de las declaraciones de hoy. Esto es particularmente cierto si las declaraciones que se están examinando no son "actuales" o toma mucho tiempo determinar el impuesto correcto. Actualmente, este es un reto en los Estados Unidos, donde

tenemos importantes iniciativas para reducir el tiempo invertido y la duración de nuestros áuditos. Las administraciones tributarias que están fiscalizando las declaraciones del año corriente están mejor colocadas para identificar estos temas emergentes.

Portugal presentó un excelente trabajo sobre el análisis de riesgo en las fiscalizaciones, donde expresó que los cuatro objetivos eran:

- El uso más eficaz de los recursos humanos disponibles;
- Una mejor selección de los contribuyentes a ser fiscalizados;
- Una determinación más precisa del alcance o intensidad de la fiscalización; y
- El pronóstico de la recuperación de los ingresos fiscales.

Los puntos fundamentales de equidad e integridad, ambos en la percepción del público y de hecho y la cobertura geográfica del áudito se realizan bastante bien, utilizando las herramientas para permitirle al administrador tributario tomar decisiones sobre los recursos así como también en la selección de las declaraciones. Creo que la pregunta que nos hacemos es ¿cuál es el nivel apropiado de cobertura del áudito para cada clase de contribuyente? Se recomendó que el análisis del riesgo no debe ser un sistema autónomo, pero debe considerarse como parte del proceso de planificación estratégica integral.

Se planteó la pregunta sobre si los modelos de calificación de riesgo estaban disponibles para ser compartidos. En los Estados Unidos, nuestra práctica ha sido salvaguardar aquellos modelos, aun internamente. Se ha solicitado, pero debido a que es modelo de calificación y perfil, se puede utilizar como un "mapa del camino" para evitar el proceso de selección, al no revelar la metodología que protege a la integridad del proceso.

El Tema 1.3, Las Unidades de Análisis Económico / Fiscal, fue moderado por Cuba y presentado por Brasil y Chile. Brasil proporcionó un perfil general de la Coordinadora General de Políticas Tributarias (COPAT, en portugués) en la formulación y evaluación de las políticas tributarias brasileñas. Además de las sugerencias sobre las modificaciones en la legislación tributaria, COPAT realiza simulaciones con el propósito de estimar el impacto de los cambios en la legislación tributaria y sus posibles efectos en la economía brasileña. Además, las numerosas y complejas responsabilidades incluyen la coordinación de la cooperación técnica con otras entidades y organizaciones internacionales y la representación del Ministerio de Hacienda en las numerosas comisiones que administran todos los impuestos federales. La estructura organizacional, las responsabilidades y los ejemplos de los estudios realizados por COPAT fueron compartidos, así como también sus prioridades para este año, que son la reducción de la carga de un sistema tributario extremadamente complejo y el riesgo de competencia tributaria nociva, además de promover el progreso del sistema tributario brasileño. Este es otro ejemplo de las cosas que nuestras administraciones tienen en común.

Al final del primer día, Juan Toro nos invitó a todos a levantarnos y estirarnos, lo cual no voy a hacer todavía. Chile compartió el diseño y la misión del Departamento de Estudios Económicos y Tributarios, vinculándolo directamente con la misión y la visión del Servicio de Impuestos Internos.

Es particularmente importante notar que en los últimos diez años el Congreso chileno aprobó 35 leyes relacionadas con la legislación tributaria, y el Departamento de Estudios participó como diseñador de cambios legales al participar en la discusión de los proyectos o al evaluar su efecto tributario. Los diferentes estudios emprendidos fueron compartidos y es aparente que el valor agregado por este Departamento es significativo.

Tanto Chile como Brasil proporcionaron ejemplos de estudios realizados por sus unidades y pienso que todos podemos encontrarlos útiles, en tanto que se merecen un reconocimiento por haber sido tan progresivos en esta área.

El Martes iniciamos con el Tema 2 moderado por Portugal y presentado por Argentina sobre "El Control de las Operaciones Internacionales". La oradora tiene una extensa experiencia práctica y conocimientos que compartir y discutió sobre la necesidad del control de las operaciones internacionales.

Realizó un trabajo excelente al delinear las herramientas esenciales para el control, comenzando con el marco legal adecuado, una estructura organizacional, la disponibilidad de la información y la cooperación internacional. Indicó que para los propósitos de los parámetros de los precios de transferencia, Argentina sigue las metodologías de la OCDE y ha adoptado y participado en el desarrollo del modelo del CIAT para el intercambio de convenios de información.

Portugal planteó la pregunta relacionada con los ajustes correlativos para mitigar la doble tributación y a qué nivel y bajo qué autoridad se realiza la misma. Esto se logra por medio de un convenio con la Autoridad Competente de acuerdo con un tratado tributario. En los Estados Unidos, la autoridad está centralizada en la administración tributaria dentro de nuestra oficina internacional en Washington D.C. Esto permite la consistencia y los controles apropiados así como una amplia perspectiva a todos los casos, lo cual nos proporciona un entendimiento del abordaje y la relación con nuestros socios en el tratado para resolver los casos de doble tributación.

El Tema 2.1, "Estructura, Estrategias y Gerencia Operacional de las Unidades de Tributación Internacional" fue presentado por Brasil y los Países Bajos y fue moderado por Venezuela. Al escuchar la presentación del Brasil me sorprendió la complejidad adicional significativa de tener responsabilidades en el cobro de impuesto y en el control de aduanas. Se estableció una estructura relativamente nueva, una Delegación Especial para Relaciones Internacionales en 1998 y el orador nos explicó los pasos que tomaron en la configuración de la oficina, sus responsabilidades y los procesos de selección y fiscalización. También compartió los resultados de fiscalizaciones, y consistente con el aumento de la globalización de los negocios, se aumentó la actividad de parte de Brasil en la actividad internacional de fiscalizaciones.

Aquellos de nosotros que hemos atravesado una reestructuración y la consideración de una organización geográfica en comparación con una estructura organizacional alrededor de segmentos de contribuyentes, podemos apreciar el trabajo facilitado por los Países Bajos. ¿Cuál es la mejor estructura que nos permitirá enfocarnos en los riesgos de cumplimiento y las necesidades de nuestros países? Claramente no es una situación donde "un tamaño le sirve a todos". Hay una cantidad de factores que deben considerarse y este tema ha sido discutido en otras conferencias del CIAT. Sin embargo, creo que todos podemos estar de acuerdo con la creciente complejidad de los negocios multinacionales y las leyes tributarias que administramos. La necesidad de la especialización y la construcción de un equipo de trabajo equipado para examinar estas entidades es esencial. Nuestros colegas realizaron un excelente trabajo al delinear el enfoque de auditoría de los holandeses y sus desafíos y consideraciones en su diseño.

En el Tema 2.2 discutimos "El Control de los Precios de Transferencia". Nuestro colega de Italia moderó esta sesión y nuestros oradores fueron de Francia y México. El orador francés

indicó que su gobierno en concurrencia con la emisión de parte de la OCDE de sus parámetros de precios de transferencia actualizados en 1995, como parte de una iniciativa contra el Fraude, ha colocado a los Precios de Transferencia como una prioridad de cumplimiento. Desde entonces la Globalización ha mantenido a los precios de transferencia como una prioridad de primer orden, especialmente con relación a las transacciones que involucran jurisdicciones que tienen impuestos bajos.

El enfoque de cumplimiento de Francia hacia los precios de transferencia consiste en mirar sectores específicos de la economía, por ejemplo:

- Empresas multinacionales cuyas operaciones francesas consistentemente producen pérdidas;
- Transacciones con entidades relacionadas en jurisdicciones con impuestos bajos; y,
- Empresas multinacionales en industrias que facilitan el traslado de las ganancias.

En lo referente a las metodologías de precios de transferencia, Francia mira favorablemente los métodos basados en ganancias, en parte, debido a la dificultad en encontrar precios transacciones comparables a una distancia prudente. A diferencia de otros países dentro de la UE y otros lugares, Francia no ha aceptado completamente el volumen de documentos que otros países le están requiriendo a los contribuyentes mantener para poder respaldar sus métodos de precios de transferencia. A cambio, Francia, está utilizando intercambios de información con socios de tratados para suplir la información proporcionada por los contribuyentes.

El orador francés concluyó con el pensamiento que la administración de los precios de transferencia requiere sentido común y pragmatismo.

El orador de México nos informó que en su administración de precios de transferencia, México está vigilante de las estructuras organizacionales empleadas por los contribuyentes. Por medio de legislación nacional, México incorporó los parámetros de precios de transferencia de la OCDE por medio de una referencia específica en su ley.

Desde el año 2000, los contribuyentes mexicanos han estado proporcionando información relacionada con sus transacciones con terceros relacionados. Esta información es capturada en una base de datos interna.

México tiene un Programa de Precio Avanzado, habiendo emitido hasta la fecha más de 1.200 APA en varias industrias, para resolver disputas de los contribuyentes antes de la presentación de la declaración de impuestos.

Con relación al monitoreo de la aplicación de parámetros de los precios de transferencia, la OCDE ha comenzado una revisión de pares. Una revisión completa de pares de México concluyó recientemente convirtiendo a México en el segundo país en la OCDE en experimentar este proceso.

Había preguntas relacionadas con el tema de cómo los precios de transferencia interactúan con la administración de aduanas y el impuesto directo. La experiencia de los Estados Unidos ha sido que la base sobre la cual se valoran las mercancías para Aduanas es significativamente diferente de aquella que se utiliza para los impuestos. Además, actualmente los Estados Unidos enfocan la mayor parte de su escrutinio en los precios de transferencia en los productos

intangibles y los servicios en vez de las mercancías intangibles, lo que convierte la cuestión aduanera en un tema debatible.

Nos gustaría agradecer al orador de México por sus amables palabras cuando se refirió a la relación entre su país y el nuestro con relación al eficiente y efectivo procesamiento de los APA. Compartimos su creencia sobre el progreso del programa.

El IRS encuentra que el tema de los precios de transferencia es extremadamente complejo. El examinar una corporación multinacional dentro de los parámetros de los precios de transferencia de la OCDE requiere tener inspectores con una amplia gama de destrezas. El tema de distinguir la planificación tributaria del fraude tributario es particularmente pertinente en el área de los precios de transferencia.

Luisa Rains del Banco Interamericano de Desarrollo fue la moderadora del Tema 2.3, Intercambio de Información. Nuestro primer orador de México nos proporcionó criterios sobre su muy activa red de tratados fiscales y socios comerciales. México ha aumentado su actividad en Convenios de Intercambio de Información Fiscal (CIIF) y se encuentra incorporando las mejoras sugeridas por la OCDE en el programa de intercambio. En 1997, se sancionaron leyes para combatir la competencia tributaria nociva y la realización de operaciones en jurisdicciones con impuestos bajos o sin impuestos o donde el secreto sea la norma. Se elaboró una lista de 92 paraísos fiscales lo cual le permite a la administración tributaria requerir una retención no deducible en la fuente (un máximo de 40%) en las entidades que operan en la jurisdicción identificada. Sin embargo, si se celebra un CIIF con la jurisdicción, se remueve al país de la lista.

Claudino Pita, Director de Estudios del CIAT continuó con una discusión sobre el esfuerzo multinacional dirigido por CIAT para desarrollar el Modelo de Convenio del CIAT para el Intercambio de Información. Cubrió partes del convenio de modelo tributario y el convenio independiente. Realizó un excelente trabajo de presentación del convenio, los diferentes tipos de intercambio y la importancia de la cooperación y las relaciones internacionales.

En la medida en que los países examinan el valor de los convenios o tratados de información, hay un par de puntos que sentimos que vale la pena considerar.

Primero y principalmente está el asunto de la confidencialidad. Actualmente estamos en los Tribunales siendo demandados por un contribuyente que asevera que un país con quien se ha celebrado un trabajo informó de manera inapropiada información a la prensa que habían recibido de nosotros bajo nuestro programa de intercambio de información. El programa de intercambio de información es un programa extremadamente sensible. En esencia las personas de sus países les están permitiendo a ustedes, su administración tributaria, revelar información fiscal privada a otra nación soberana; están haciendo esto porque ustedes les han manifestado su necesidad de información de otro país para ejecutar sus leyes nacionales. El manejo del intercambio de información de acuerdo con una convención es un asunto de extrema confianza que tiene que tratarse cuidadosamente.

Les proporcionaré un perfil más general de los temas finales, debido a que todavía los tenemos frescos en nuestras mentes.

Iniciamos el último día con el Tema 3, "El Control y el Combate a las Prácticas Tributarias Nocivas". Tanto el moderador de Portugal y el orador eran académicos. Cubrieron el tema desde la perspectiva de la OCDE al proporcionarnos detalles del informe de 1998 de la OCDE

sobre esta materia. Nos proporcionaron una definición clara de los elementos que componen una “práctica tributaria nociva”. Por definición, estos son:

- Jurisdicciones con impuestos bajos / sin impuestos;
- Jurisdicciones cuyas leyes previenen el intercambio de información;
- Falta de transparencia o permitir prácticas ilegales, Por ejemplo: lavado de dinero o evasión fiscal; y,
- Falta de actividades económicas substantivas llevadas a cabo en el territorio.

El orador concluyó su presentación con un resumen de las medidas utilizadas para combatir las prácticas tributarias nocivas.

El Tema 3.1 trató sobre la Definición y Uso de Paraísos Fiscales y Medidas de Combate. Nuestro moderador fue Peter Kalil del BID y nuestros oradores eran de Portugal y los Estados Unidos.

El orador de Portugal nos proporcionó una lista de medidas tomadas para combatir el uso de paraísos fiscales para el incumplimiento de nuestras leyes tributarias.

El orador de los Estados Unidos nos proporcionó información sobre las diferentes formas en que se utilizan los paraísos fiscales para evadir el pago de impuestos. Estos esquemas son utilizados por personas naturales y jurídicas. La solución de este tema es de máxima prioridad para el IRS, debido a que presentan un riesgo significativo si se les permite proliferar. La preocupación va desde las empresas grandes a las entidades pequeñas y personas naturales muy acaudaladas donde la cobertura de áudito pudiese ser baja o hasta aquellos esquemas que migran a otros países quienes pudiesen tener o no regímenes penales relacionados con la promoción o el uso de transacciones abusivas para eludir o evadir el pago de impuestos.

Estamos interesados en los contadores y abogados profesionales, debido a que anteriormente estaban en una alta estima por su ética profesional, quienes deberían ser “los pilares que ayudan a facilitar el cumplimiento con las leyes tributarias, no ser los arquitectos de su evasión”. Actualmente estamos atacando agresivamente a los promotores de los paraísos fiscales y las estrategias empleadas por los mismos. Estamos desafiando los alegatos de privilegios entre los abogados y sus clientes en la medida en que señalamos que tal relación es utilizada para la promoción de paraísos fiscales.

En el Tema 3.2 nos enfocamos en los “Mecanismos y Formas de Control del Lavado de Dinero”. El tema fue moderado por Bolivia y los oradores provenían de Canadá e Italia.

Nuestro orador canadiense primeramente realizó la distinción entre el impacto fiscal del lavado de dinero en sí. Separó lo que se considera criminal versus civil y agregó que las leyes para la prevención del lavado de dinero han sido extendidas a las actividades para la prevención y el financiamiento del terrorismo.

El orador de Italia nos ofreció una breve historia de la Guardia di Finanza. Nos suministró información sobre el abordaje integral de Italia con relación al complejo manejo del fenómeno del lavado de dinero.

El último tema de la conferencia fue el Tema 3.3 donde discutimos “La Planificación Tributaria a Nivel Internacional”. Carlos Silvani, del Fondo Monetario Internacional fue el moderador y Francia e Italia fueron los presentadores para la sesión, la cual ustedes acaban de escuchar.

Durante los últimos días hemos obtenido conocimiento adicional y hemos tenido la oportunidad de tener discusiones muy interesantes, las cuales puedo aplicar en mi desempeño para mejorar la administración tributaria. Espero que cada uno de nosotros podamos llevarnos nuevas ideas, un mejor entendimiento de los desafíos futuros y nuevas amistades.

Antes de concluir permítanme felicitar a los participantes y a la Oficina de la Secretaría Ejecutiva del CIAT por otra exitosa Conferencia Técnica del CIAT, así como también una vez más a los funcionarios de Portugal, muchas gracias por su generosa hospitalidad y por realizar un excelente trabajo como nuestros anfitriones.

Muchísimas Gracias.

Presentación del CIAT

El CIAT es un organismo internacional público creado en 1967 para promover el perfeccionamiento de las administraciones tributarias a través del intercambio de ideas y experiencias; de la asistencia técnica y el adiestramiento; de la recopilación y distribución de información; y de la promoción de la investigación técnica.

El Centro está constituido por los directores de las oficinas de administración tributaria de 29 países americanos y de España, Francia, Italia, Países Bajos y Portugal. El Ministro de Hacienda o Finanzas de cada país, señala los cargos de la administración tributaria, cuyos titulares serán miembros del CIAT. La calidad de miembro se pierde cuando el funcionario deja de ser titular del cargo señalado.

Países Miembros

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

Consejo Directivo

Presidente:

Rubén Aguirre Pangburn México

Consejeros:

Jorge Eduardo Zegada Claure	Bolivia
Jorge Antonio Deher Rachid	Brasil
William McCloskey	Canadá
Bob Wenzel	Estados Unidos de América

John Emmanuel Desroches
Mario Duarte Caballero
Armando de Sousa Ribeiro
José Gregorio Vielma Mora

Haití
Honduras
Portugal
República Bolivariana de Venezuela

Secretaría Ejecutiva

Secretario Ejecutivo

Jorge Cosulich Ayala

Director de Planificación Estratégica y Estudios

Claudino Pita

Director de Operaciones

Nelson Gutiérrez G.

Gerente de Investigaciones y Capacitación

María Raquel Ayala Doval

Gerente de Información y Publicaciones

Damaris Bolaños

Gerente de Informática Tributaria

Francisco Da Cunha

Gerente de Proyectos de Cooperación Técnica

Celso Antonio Mora

Gerente de Proyectos de Cooperación Técnica

Francisco J. Beiner

Gerente de Administración Interna

Enma de Al-Karkhi

Representantes y Corresponsales del CIAT

País	Representantes	Corresponsal
Antillas Holandesas	Cedrid Pisco	Javier F. Antonio S.
Argentina	Alberto Abad	Horacio Castagnola
Aruba	Ritza Hernandez	Anita ten Hove
Barbados	Williams Layne	Lloyd L. Cummins
Bermuda	Heather A. Jacobs Matthews	Heather A. Jacobs M.
Bolivia	Jorge Eduardo Zegada Claire	Javier Basta Ghetti
Brasil	Jorge Antonio Deher Rachid	Márcio F. Verdi
Canadá	Alan B. Nymark/ William McCloskey	Daniel Perrier
Chile	Juan Toro Rivera	Alfredo Echeverría Herrera
Colombia	Mario Alejandro Aranguren Rincón/ Néstor Díaz Saavedra	Lucette Guarín Pulecio
Costa Rica	José Armando Fallas	Maribel Zúñiga Cambronero

Cuba	Haleyxa Tandrón	Armando Lopetegui M.
Ecuador	Elsa Romo-Leroux de Mena	Oswaldo Aguirre
El Salvador	Carlos M. Funes/ Francisco José Rovira M.	Gelson Vinicio Valladares M.
España	Salvador Ruíz Gallud	Fernando Díaz Yubero
Estados Unidos	Bob Wenzel/Deborah Nolan	Socorro Velázquez
Francia	Bruno Parent	Josiane Lanteri
Guatemala	Marco Tulio Abadío Molina	Abelardo Medina B.
Haití	John E. Desroches	Jean-Baptiste Télémaque
Honduras	Mario Duarte Caballero	Olga Albania Sabillón
Italia	Paolo Ciocca	Carlo Anderlini
Jamaica	Clive Nicholas	Michael Campbell
México	Rubén Aguirre Pangburn	Pablo Ruíz Herrera
Nicaragua	Róger Arteaga Cano	Elías Álvarez M.
Países Bajos	Jenny Thunnissen/Maarten Brabers	Pieter J. Vogelaar/ Patrick Rijdsdijk
Panamá	Estelabel Píad	Maribel T. Sousa A.
Paraguay	Andreas Neufeld	Por designar
Perú	Nahil Hirsh Carrillo	Clara M. Loza Ramírez
Portugal	Armindo de Sousa Ribeiro	Manuel S. F. de Meireles
República Dominicana	Teófilo Quico Tabar	Nieves Vargas Collado
Surinam	Roy May	Joan Veldhuizen
Trinidad & Tobago	Rajram Basdeo	Anirudh Maharaj
Uruguay	Eduardo Zaidensztat	Margarita Faral
Venezuela	José Gregorio Vielma Mora	Ángel Pérez Herrera

Misiones de Asistencia Técnica

España

Jefe de Misión Raúl Junquera Varela

Francia

Jefe de Misión Edmond Lacroix

PROGRAMA DIARIO DE ACTIVIDADES

Lunes 29 de setiembre

Mañana

09:00-09:30	Acto inaugural.	Ministerio de Hacienda
09:30-11:00		Foto oficial y receso
	Moderador:	Rubén Aguirre, Presidente del Consejo Directivo del CIAT.
11:00-11:45	Tema 1.	Los instrumentos de apoyo a la fiscalización.
	Orador:	Carlos Lamoca Pérez, Director Depto. Inspección Financiera y Tributaria, AEAT, España.
11:45-12:15	Discusión abierta	
12:15-14:00	Almuerzo	

Tarde

	Moderador:	Eduardo Zaindensztat, Director General de Rentas, Dirección General Impositiva de Uruguay.
14:00-14:40	Tema 1.1.	Formas de detección de la reasignación de utilidades entre empresas vinculadas.
	Oradores:	Marcelo Pablo Costa, Subdirector General de Fiscalización, AFIP, Argentina. Enrique Rojas Hidalgo, Jefe del Departamento de Fiscalización Selectiva e Internacional, Subdirección de Fiscalización, Chile.
14:40-15:00	Discusión abierta	

	Moderadora:	Elsa Romo-Leroux de Mena, Directora General, Servicio de Rentas Internas, Ecuador.
15:00-15:40	Tema 1.2.	El análisis de riesgo para la fiscalización.
	Oradores:	Neil Barclay, Director General de Cumplimiento y Administración de Negocios, Agencia de Aduanas e Ingresos de Canadá. Joao Paulo Morais Canedo, Director de Servicios de la Dirección General de Impuestos de Portugal.
15:40-16:00	Discusión abierta	
	Moderadora:	Haleyxa Tandrón, Jefa de la ONAT, Cuba
16:00-16:40	Tema 1.3.	Las unidades de análisis económico/fiscal.
	Oradores:	Márcio Verdi, Coordinador General de Política Tributaria, SRF, Brasil. Juan Toro, Director General, Servicio de Impuestos Internos, Chile.
16:40-17:00	Discusión abierta	

Martes 30 de setiembre

Mañana:

	Moderador:	Manuel Carlos Lopes Porto, Presidente de Consejo Directivo de la Facultad de Derecho de la Universidad de Coimbra, Portugal.
09:00-09:45	Tema 2.	El control de las operaciones internacionales.
	Oradora:	María Cecilia Ventura, Jefa del Departamento de Operaciones Internacionales, AFIP, Argentina.
09:45-10:15	Discusión abierta	
10:15-10:35	Receso	

	Moderador:	José Gregorio Vielma Mora, Superintendente Nacional Tributario, SENIAT, Venezuela.
10:35-11:15	Tema 2.1.	Estructura, estrategias y gerencia operacional de las unidades de tributación internacional.
	Oradores:	Mauricio Prado Almeida, Superintendente SRF, São Paulo, Brasil. Jens Karreman, Asesor Fiscal, Oficina de Grandes Empresas, Países Bajos.
11:15-11:45	Discusión abierta	
	Moderador:	Gen. Fabrizio Lisi, Jefe Oficina de Enlace con el Dep. de Política Fiscal, Guardia di Finanza, Italia.
11:45-12:25	Tema 2.2.	El control de los precios de transferencia.
	Oradores:	Maite Gabet, Directora Adjunta, División de Control Fiscal Internacional - DVNI, Francia. Gabriel Oliver, Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional, México.
12:25-13:00	Discusión abierta.	
13:00-14:30	Almuerzo	
Tarde		
	Moderadora:	Luisa Rains, Subgerente Regional de Operaciones, BID RE 1
14:30- 15:10	Tema 2.3.	El intercambio de informaciones tributarias.
	Oradores:	Gabriel Oliver, Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional, México. Claudino Pita, Director de Planificación Estratégica y Estudios, CIAT.
15:10-15:40	Discusión abierta	
15:40-16:15	Presentación del Manual de Fiscalización del CIAT, Países Bajos	

Miércoles 1 de octubre

DIA LIBRE

Jueves 2 de octubre

Mañana

	Moderador:	José Guilherme Xavier de Basto, Profesor de la Universidad de Coimbra, Portugal.
09:00- 09:45	Tema 3.	El control y combate a las prácticas tributarias nocivas.
	Orador:	Luis Manuel Teles de Menezes Leitao, Profesor de la Universidad Clásica de Lisboa, Portugal.
09:45-10:15		Discusión abierta
10:15-10:35		Receso
	Moderador:	Peter Kalil, Jefe División de Integración, Comercio y Asuntos Hemisféricos, BID.
10:35-11:15	Tema 3.1.	Definición y utilización de Paraísos Fiscales y medidas de combate.
	Oradores:	Maria Teresa Barbot Veiga de Faria, Investigadora-Economista del Centro de Estudios Fiscales, Portugal. Elvin Hedgpeth, Director Adjunto, Programas Internacionales, IRS, Estados Unidos de América.
11:15-11:45		Discusión abierta

	Moderador:	Jorge Eduardo Zegada Claure, Presidente Ejecutivo, Servicio de Impuestos Nacionales, Bolivia.
11:45-12:25	Tema 3.2.	Mecanismos y formas de control del lavado de dinero.
	Oradores:	Ray Jones, Director General, Dirección de Investigación, Oficina de Programas de Cumplimiento, Agencia de Aduanas e Ingresos de Canadá. Alessio Nardi, Mayor Oficina de Enlace con el Departamento de Política Fiscal, Guardia di Finanza, Italia.
12:25-13:00	Discusión abierta.	
13:00-14:30	Almuerzo	
Tarde:		
	Moderador:	Carlos Silvani, Director Adjunto, Departamento de Finanzas Públicas, FMI.
14:30-15:10	Tema 3.3.	La planificación tributaria a nivel internacional (Sociedades de domicilio, treaty shopping, thin capitalization, etc).
	Oradores:	Jean Pierre Laval, Jefe de la Dirección Nacional de Fiscalización Nacional e Internacional, Francia. Victor Uckmar, Profesor, Universidad de Génova.
15:10-15:40	Discusión abierta	
15:40-16:10	Relatoría General	Deborah Nolan, Comisionada, División de Grandes y Medianas Empresas, Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos de América
16:10-16:40	Clausura	

**CONFERENCIA TÉCNICA DEL CIAT
“ASPECTOS CLAVES EN LAS ACCIONES DE CONTROL
DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS”**

Lisboa, Portugal

29 septiembre al 2 de octubre de 2003

LISTA DE PARTICIPANTES

ALEMANIA

Karl W. Christmann

Director

Federal Ministry of Finance

María Cecilia Ventura

Jefa Departamento Operaciones

Internacionales

Administración Federal de Ingresos

Públicos

**DEUTSCHE GESELLSCHAFT FÜR
TECHNISCHE ZUS - GTZ**

Roland von Frankenhorst

Senior Advisor and Project Manager

ARGENTINA - INVITADOS

Vicente Oscar Díaz

Asesor Legal Tributario / Profesor

Titular

Díaz-Diazsieiro

Guido Goldman

Junior Project Manager

Norberto Lisman

Asesor

Subdirección General de Fiscalización

Administración Federal de Ingresos

Públicos

Joerg Horstmeier

GTZ Advisor VAT in Serbia

Matthias Witt

Senior Economist Public Finance

Santiago Montoya

Subsecretario de Ingresos Públicos

Subsecretaría de Ingresos Públicos de

Buenos Aires

ANTILLAS HOLANDESAS

Cedric Prisco Josepa

Director of Fiscal Affairs

Direktie der Belastingen

ASOCIACIÓN DE

ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS

DE ÁFRICA – AATA

Pascal-Baylon Owona

Secretary-General

Association of African Tax

Administrators

Alex Rosaria

Executive Assistant to the Minister of

Finance

Directorate of Fiscal Affairs

ARGENTINA

Alberto R Abad

Administrador Federal

Administración Federal de Ingresos

Públicos

ASOCIACIÓN FISCAL

INTERNACIONAL - IFA

Maarten J. Ellis

Secretario General

Horacio Castagnola

Director General

Dirección General Impositiva

Administración Federal de Ingresos

Públicos

ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE

PRESUPUESTO PÚBLICO - ASIP

Antonio Augusto Oliveira Amado

Presidente del Consejo Directivo

Marcelo Pablo Costa

Subdirector General de Fiscalización

Administración Federal de Ingresos

Públicos

BARBADOS

Frank Forde

Deputy Commissioner

Inland Revenue Department

William Layne

Permanent Secretary of Finance,
Government
Ministry of Finance & Economic Affairs

**BANCO INTERAMERICANO DE
DESARROLLO - BID****Peter Kalil**

Chief, Integration, Trade and
Hemispheric Issues

Luisa Rains

Subgerente, Departamento Regional de
Operaciones

Luiz Villela

Especialista en Tributación-Economista

BOLIVIA**Rose Marie del Río**

Vicepresidente del Directorio
Servicio de Impuestos Nacionales

Fernando Peña Ávila

Gerente Nacional Servicio al
Contribuyente
Servicio de Impuestos Nacionales

Eduardo Zegada Claure

Presidente Ejecutivo
Servicio de Impuestos Nacionales

BRASIL**Mauricio Prado de Almeida**

Superintendente da Receita Federal
8a. RF
Secretaria da Receita Federal

Jorge Antonio Deher Rachid

Secretario
Secretaria da Receita Federal

Márcio F. Verdi

Coordenador-Geral da COPAT
Secretaria da Receita Federal

BRASIL - INVITADOS**Manoel Antônio Costa Filho**

Superintendente de Administração
Tributária
Secretaria da Fazenda do Estado de
Goiás

Paulo Sérgio Dos Santos

Tax Advisor
CARTAC, IMF

Reynaldo Fernandes

Diretor-Geral ESAF
Escola de Administração Fazendária-
ESAF

Gilson Oliveira Lariu

Assessor de Diretoria
Serviço Federal de Processamento de
Dados

Wagner José Quirici

Diretor-Superintendente do Serpro
Serviço Federal de Procesamiento de
Dados

Giuseppe Vecchi

Secretário do Estado da Fazenda
Secretaria do Estado da Fazenda

CABO VERDE**Cesar Augusto Goncalves Garcia**

Director de Inspeção Tributária
Dirección Geral dos Impostos

CANADÁ**Neil Barclay**

Director General, Compliance
Research &
Business Management
Canada Customs and Revenue Agency

Ray Jones

Director General, Investigation
Directorate,
Canada Customs and Revenue Agency

William McCloskey

Chairman of the Committee of the
OECD
Canada Customs and Revenue Agency

Daniel Perrier

Project Manager, International Co-
operation
Canada Customs and Revenue Agency

**COMMONWEALTH ASSOCIATION
OF TAX ADMINISTRATORS - CATA**

Zahir Kaleem

Executive Director

CHILE

Enrique Javier Rojas Hidalgo

Jefe Departamento Fiscalización

Selectiva e Internacional

Servicio de Impuestos Internos

Benjamin Schütz

Subdirector de Fiscalización

Servicios de Impuestos Internos

Juan Toro Rivera

Director General

Servicio de Impuestos Internos

CHINA

Junhui Cui

Vice Minister SAT

State Administration of Taxation China

Suhua Huang

Deputy Director International

State Administration of Taxation

Jianguo Liu

Director of Import & Export Taxation

State Administration of Taxes

Taiming Liu

Director General of Tax Investigation

State Administration of Taxes

Xin Tian

Deputy Director General Office SAT

State Administration of Taxation

**CENTRO INTERAMERICANO DE
ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS
- CIAT**

Mónica Alonso Ros-Zanet

Jefe de la Unidad de Reuniones

Internacional

María Raquel Ayala Doval

Gerente de Investigación y

Capacitación

Francisco Javier Beiner Lavanderos

Gerente Regional de Operaciones

Jorge Cosulich Ayala

Secretario Ejecutivo

Francisco Da Cunha

Gerente de Informática Tributaria

Nelson Antonio Gutiérrez González

Director de Operaciones

Celso Antonio Mora Delgado

Gerente Regional de Operaciones

Claudino Pita

Director de Planificación Estratégica y

Estudios

Ayín Sucre de

Traductora-Intérprete Simultáneo

COLOMBIA - INVITADOS

Horacio Ayala Vela

Consultor Privado

COSTA RICA

José Armando Fallas Martínez

Director General de Tributación

Ministerio de Hacienda

Ronald Solórzano Vega

Director de Proyectos Estratégicos

Dirección General de Tributos

Ministerio de Hacienda

**CENTRE DE RENCONTRES ET
D'ETUDES DES DIRIG - CREDAF**

Alain Gerbeaud

Secrétaire Général

CUBA

Haleyxa Alicia Tandrón Castillo

Jefa de la ONAT

Oficina Nacional de Administración

Tributaria

DINAMARCA

Karin Kirchhoff

Head of Section

Central Customs & Tax Administration

ECUADOR

Patricia Carrera Romero

Directora Nacional de Gestión

Tributaria

Servicio de Rentas Internas

Carlos Rodríguez Peñaherrera

Consultor Coordinador
Servicio de Rentas Internas

Elsa Romo-Leroux de Mena

Directora General
Servicio de Rentas Internas

Juan Francisco Villacis

Director Regional Norte
Servicio de Rentas Internas

ESPAÑA**Luis Cremades Ugarte**

Director Escuela de Hacienda Pública
Instituto de Estudios Fiscales, IEF

Fernando Díaz Yubero

Director General del Departamento de
Planificación
Agencia Estatal de Administración
Tributaria

Raúl Junquera Varela

Jefe de la Misión Española ante el
CIAT
Agencia Estatal de Administración
Tributaria

Carlos Lamoca Pérez

Director Dpto. Inspección Financiera y
Tributaria
Agencia Estatal de Administración
Tributaria

Juan José Rubio Guerrero

Director General
Instituto de Estudios Fiscales

Salvador Ruíz Gallud

Director General
Agencia Estatal de Administración
Tributaria

Bárbara Silvar Formoso

Vocal Asesor Grupo Trabajo
Agencia Estatal de Administración
Tributaria

ESTADOS UNIDOS**Elvin T. Hedgpeth**

Deputy Director International Programs
Internal Revenue Service

Deborah Nolan

Commissioner, Large & Midsized B.
Division
Internal Revenue Service

Socorro Velásquez Jr.

Director, International (Overseas
Operations)
CIAT Correspondent
Internal Revenue Service

**FONDO MONETARIO
INTERNACIONAL - FMI****Carlos Silvani**

Assistant Director

FRANCIA**Claude Anfray**

Consejero de Aduanas
Direction Générales des Douanes et
Droits In

Maité Gabet

Directeur Ajoint, Verification Nat. et
International
Direction Générale des Impôts

Josiane Lanteri

Directrice de la Mission de coopération
international
Direction Générale des Impôts

Jean-Pierre Laval

Chef, Division de Verification Nationale
et International
Direction Générale des Impôts

Christine Nairaud

Deputy Manager
Direction Générale des Impôts

FRANCIA - INVITADOS**Daniel Vernhet**

Recaudador Principal

GUATEMALA**Henry Osmín Almengor Velásquez**

Miembro del Directorio
Superintendencia de Administración
Tributaria

Raúl Berríos

Miembro del Directorio
Superintendencia de Administración
Tributaria

Rodrigo Montúfar

Miembro del Directorio
Superintendencia de Administración
Tributaria

Donato Santiago Monzón Villatoro

Gerente de Planificación y Desarrollo
Institucional
Superintendencia de Administración
Tributaria

Carlos Enrique Muñoz Roldán

Intendente de Recaudación y Gestión
Superintendencia de Administración
Tributaria

HAITÍ**John Emmanuel Desroches**

Directeur Général
Direction Générale des Impôts

Jean-Baptiste Télémaque

Coordonnateur pres la Direction
Générale
Direction Générale des Impôts

IRLANDA**Frank Daly**

Chairman, Revenue Ireland
Revenue Commissioners

ITALIA**Fabrizio Lisi**

Generale di Brigata della Guardia di
Finanza
Guardia di Finanza

Alessio Nardi

Maggiore
Guardia di Finanza

ITALIA - INVITADOS**Michele del Giudice**

Conseiller-Professeur Droit Fiscal
International
Ministero delle Finanze

Victor Uckmar

Profesor
Università Bocconi (Certi)-Milano

JAMAICA**Vinette Keene**

Commissioner, Taxpayer Audit &
Assessment
Revenue Service

Clive Nicholas

Director General for Tax Administration
Ministry of Finance and Planning

JAPÓN**Hisao Yamadera**

Deputy Assistant Regional
Commissioner
3rd National Tax Agency
Tokyo Regional Taxation

Letonia**Marina Basko**

Director Project Implementation Unit
Dep
State Revenue Service

Nelija Jezdakova

Acting Director General
State Revenue Service

Karlis Ketners

Director General
State Revenue Service

MALASIA**Zainol Abidin Bin Abd. Rashid**

Chief Executive/Director General of
Inland Rev
SGATAR/Inland Revenue Board

Othman Abdullah

Deputy Director General-Technical &
Legal
Inland Revenue Board

Khazali Ahmad

Principal Assistant Secretary
Ministry of Finance

Mohd. Nizom Sairi

Principal Assistant Director
Inland Revenue Board

MARRUECOS**Lakhnigue Abdellah**

Perfectural Director of Mohammadia
General Tax Administration

Chadli Abdelouahhab
Chief of the 1st Unit
General Tax Administration

Zazou Khalid
Chief of the Regional Tax Auditing
Service of Ag
General Tax Administration of Morocco

MÉXICO

Rubén Aguirre Pangburn
Subsecretario de Ingresos
Secretaría de Hacienda y Crédito
Público

María del Consuelo Arce Rodea
Coordinadora General de Asesores
Secretaría de Hacienda y Crédito
Público

Gabriel Oliver García
Administrador Central de Auditoría
Fiscal Internacional
Servicio de Administración Tributaria

Ana Bertha Thierry Aguilera
Administradora General de Grandes
Contribuyentes
Servicio de Administración Tributaria

MOZAMBIQUE

Amade Abdul Aziza
Diretor Nacional
Direção Nacional de Impostos e
Auditoria

Aboobacar Zainadine Dauto Changa
Diretor URTI e Assessor da Ministra do
Plano
Unidade da Reforma Tributária dos
Impostos

António Victor Barros Dos Santos
Diretor Geral
Direcção Geral das Alfândegas

NACIONES UNIDAS - ONU

Jacinto De Vera
Chief, Public Financial Unit

NICARAGUA

Róger Arteaga Cano
Director General
Dirección General de Ingresos

Aracely Duarte Sevilla
Coordinadora Nacional del Proyecto
Ministerio de Hacienda y Crédito
Público

OFICINA INTERNACIONAL DE DOCUMENTACIÓN FISCAL - IBFD

Miguel-Angel Caballero
Coordinator Spanish & Portuguese
Speaking C

Hubert Hamaekers
Executive Director

Victor van Kommer
Head Government Consultancy
Department

ORGANIZACIÓN INTRAEUROPEA DE ADMINISTRACIONES

TRIBUTARIAS - IOTA

Raits Averats
Executive Secretary

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS - OCDE

Richard Highfield
Head, Tax Administration &
Consumption Taxes

Ascensión Maldonado
Tax Advisor

Jeffrey Owens
Head, Centre for Tax Policy and
Administration

PAÍSES BAJOS

Matthijs Hendrik J. Alink
Deputy Director International Affairs
Directorate General of the Tax and
Customs

Jens Karreman
Tax Inspector
Dutch Tax and Customs Administration

PANAMÁ

Estelabel Piad
Directora General
Dirección General de Ingresos

PORTUGAL

João Paulo Morais Canedo

Director de Serviços de Prevenção e Inspeção
Direção Geral dos Impostos

María dos Prazeres Rito Lousa

Directora do Centro de Estudos Fiscais
Direção Geral dos Impostos

Manuel Joaquim da Silva Marcelino

Director das Finanças de Lisboa
Direção de Finanças de Lisboa

Manuel de Sousa Meireles

Director de Serviços do IRC
Direção-Geral dos Impostos

Armindo Jesús de Sousa Ribeiro

Director General dos Impostos
Direção Geral dos Impostos

KENIA

Jack Ranguma

Commissioner of Income Tax
Kenya Revenue Authority

Michael Waweru

Commissioner General
Kenya Revenue Authority

REPÚBLICA CHECA

Bronislav Mikel

Deputy General Director & Director
Dep. of Inter
Ministry of Finance

Robert Szurman

Director General
Ministry of Finance

REPÚBLICA DOMINICANA

Genry Lizardo

Enc.Ofic. de Informática y
Mejoramiento de Pr
Dirección General de Impuesto Internos

Víctor Leonardo Rodríguez

Subsecretario
Secretaría de Estado de Finanzas

Teófilo Quico Tabar

Director General
Dirección General de Impuestos
Internos

Nieves Vargas Collado

Enc. Depto. Programación Económica
Dirección General de Impuestos
Internos

SÃO TOMÉ E PRINCIPE

Agostinho Fernandes

Director Geral
Direccao Geral dos Impostos

SUDAFRICA

Cristel Brits

Specialist Tax Avoidance
South African Revenue Service

Lucy Makanono Maeko

Manager Tax Avoidance
South African Revenue Service/SARS

SUECIA

Marie Carlsson

Tax Director, Head of Service and
Compliance
National Tax Board

SURINAM

Ronnie Asabina

Head of Audit Department
Directoraat der Belastingen

Roy May

Director of Taxes and Customs
Directoraat Belastingen

TAILANDIA

Payun Buntaotook

Tax Economist
Thailand Revenue Department

Vatcharaporn Matayanant

Deputy Director (International Tax)
Bureau of Ta
Revenue Department

Phensuk Sangasubana

District Revenue Director
Thailand Revenue Department

Jantima Sirisaengtaksin

Deputy Director General Revenue Dep.
SGATAR

TRINIDAD Y TOBAGO

Anirudh Maharaj

Commissioner of Inland Revenue a.g.
Inland Revenue Division, Ministry of
Finance

URUGUAY

Cristina Regusci

Directora de Fiscalización
Dirección General Impositiva

Eduardo Zaidensztat

Director General de Rentas
Dirección General Impositiva

VENEZUELA

José Joaquín Cedillo Moreno

Gerente Regional de Tributos Internos
Contribuyentes
Servicio Nacional Integrado de
Administración Aduanera y Tributaria

Ángel Pérez Herrera

Director de la Oficina de Planificación -
Encargado
SENIAT