

## El camino hacia la justicia fiscal: ¿dónde podemos avanzar?

KRISHEN MEHTA

El actual sistema tributario parece incapaz de dar respuesta a la situación creada por la expansión de las empresas transnacionales. Los esfuerzos de los países, sobre todo aquellos en desarrollo, para captar inversiones han dado lugar a una auténtica «carrera hacia el abismo» en la fiscalidad corporativa. Por eso resulta necesario que las naciones desarrolladas acuerden una tasa impositiva mínima, con la meta de crear un organismo tributario verdaderamente intergubernamental.

**H**ace mucho tiempo, el famoso abolicionista Frederick Douglass –quien había sido esclavo– habló acerca de la lucha. Sus palabras resuenan hoy del mismo modo en que lo hicieron hace unos 150 años en el corazón del sur estadounidense, poco antes de la Guerra de Secesión:

Si no hay lucha, no hay progreso. Aquellos que dicen estar a favor de la libertad pero desprecian la agitación política son hombres que quieren cosechar sin haber sembrado; quieren la lluvia sin el rayo y el trueno; el océano sin el horrible estruendo de sus caudalosas aguas. La lucha puede ser moral, física o de ambos tipos, pero debe ser lucha. El poder no concede nada si no se le exige. Nunca lo ha hecho y nunca lo hará.<sup>1</sup>

Creo que las últimas frases son instructivas: «El poder no concede nada si no se le exige. Nunca lo ha hecho y nunca lo hará» nos convoca a que consideremos cuáles pueden ser las exigencias más simples o más fundamentales

---

**Krishen Mehta:** se desempeña como investigador *senior* dentro del Programa de Justicia Global de la Universidad de Yale e integra el Consejo Asesor del Programa Empresa y Sociedad en el Instituto Aspen (Washington, DC).

**Palabras claves:** empresas transnacionales, globalización, tributación, Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT).

**Nota:** traducción del inglés de Mariano Grynspan.

1. F. Douglass: *Two Speeches*, Rochester, Nueva York, 1857.

para corregir el ecosistema fiscal internacional. Si se puede lograr el éxito al menos en algunas de esas áreas, estaremos en condiciones de conseguir una distribución más equitativa de los frutos de la globalización, especialmente en la medida en que esta afecta a los más vulnerables dentro de los países en desarrollo.

El presente artículo está dividido en dos partes: la primera aborda el área fundamental de la reforma fiscal internacional y analiza qué correcciones pueden ser necesarias para alcanzar un sistema tributario más holístico o más justo; la segunda examina qué pueden hacer los países en desarrollo para asumir el control de sus propios destinos impositivos, ya que no tienen tiempo para esperar hasta la adopción de esas reformas. Ambos aspectos son importantes en el contexto del debate fiscal y de nuestro futuro en común.

En primer lugar, conviene debatir algunas cuestiones fundamentales que podrían ser necesarias en el marco de la reforma fiscal internacional.

- *Gravar a las multinacionales como empresas únicas.* Este tema es importante porque el principal facilitador del abuso fiscal internacional es el principio de entidades jurídicas independientes, que permite que grandes masas de ingresos corporativos imponibles queden desligadas de las operaciones o actividades comerciales que los subyacen. Si las empresas transnacionales fueran tratadas como entidades únicas y unificadas, los beneficios globales estarían consolidados y no se generarían ganancias ni pérdidas mediante transacciones intraempresa. Cada país recaudaría en virtud de los gravámenes impuestos sobre los beneficios del grupo multinacional, en proporción con los negocios realizados allí. Es posible usar fórmulas basadas en principios objetivos relacionados con ventas y empleo, considerando adecuadamente el principio de la fuente. Esta es también la posición de la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT, por sus siglas en inglés) y es un camino que debemos seguir.

- *Abordar con urgencia el problema de la competencia fiscal.* La ICRICT considera que las naciones desarrolladas –posiblemente en el marco de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)– deberían acordar una tasa impositiva mínima y dar así el primer paso para frenar la actual «carrera hacia el abismo» en la fiscalidad corporativa. Además, sería importante que todos los países dieran a conocer de manera pública y proactiva tanto las ventajas y los incentivos fiscales concedidos a las empresas transnacionales como las exenciones otorgadas a sus ingresos. También es necesario realizar

un esfuerzo para que ciertas ventajas corporativas en materia de tributación sean identificadas como una ayuda estatal ilegal y para que, por ende, dejen de usarse ese tipo de ventajas. Una iniciativa en esa dirección promoverá el tan necesario equilibrio y significará una corrección que desde hace tiempo está pendiente en nuestro sistema impositivo.

- *Ya es tiempo de que haya un organismo tributario intergubernamental en el marco de la Organización de las Naciones Unidas (ONU).* Hay muchos argumentos históricos para demostrar la importancia de tal organismo y del potencial rol que podría jugar para alcanzar la justicia fiscal. En la actualidad, hay dos grupos en la ONU que están trabajando en temas tributarios: la Oficina de Financiación para el Desarrollo, bajo la órbita del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales (DAES), y el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, como órgano subsidiario del Consejo Económico y Social (Ecosoc). En el encuentro celebrado en Addis Abeba en 2014 se acordó duplicar la ayuda para cuestiones fiscales proporcionada

**Es necesario continuar  
ejerciendo presión para  
crear un organismo  
tributario verdaderamente  
intergubernamental ■**

a los países en desarrollo en el marco de la movilización de recursos internos. Sin embargo, es muy poco lo que han recibido los comités de la ONU para hacer frente a esas obligaciones. Sin recursos, los países en desarrollo no pueden participar ni tener una voz activa en la formulación de las políticas acordadas. Es necesario continuar

ejerciendo presión para crear un organismo tributario verdaderamente intergubernamental en la ONU a través del G-77 más China. Este debe seguir siendo un eje importante para la comunidad internacional.

- *Otras áreas de la arquitectura financiera internacional requieren nuestra atención.* Nos enfrentamos a muchos desafíos que requieren atención. ¿Debemos impulsar la creación de una Autoridad Fiscal Internacional, similar a la Organización Mundial del Comercio (OMC) o la Organización Mundial de Aduanas? ¿Se debe exigir a las sociedades anónimas que den a conocer (públicamente) cada año sus declaraciones de impuestos? ¿Es posible frenar el uso y abuso de empresas fantasma mediante un acuerdo internacional, que obligue a revelar públicamente el nombre de los beneficiarios efectivos de todas esas compañías? ¿Es posible suprimir algunas de las restricciones establecidas sobre los informes país por país, de manera tal que los datos estén disponibles y sujetos al control público? Los actuales acuerdos sobre intercambio de información tienen muchas limitaciones y exigen nuestra atención, especialmente por

la falta de cooperación por parte de diversas empresas. Todas estas cuestiones constituyen fallas importantes en la arquitectura financiera global y requieren nuestra urgente atención.

Mientras esperamos la acción en los frentes mencionados, cabe preguntarse qué pueden hacer los países en desarrollo para asumir el control de sus propios destinos financieros. Permítanme señalar diez modos en que esos países podrían hacerlo.

### ■ 1. Ser muy cautelosos a la hora de firmar tratados fiscales

Cuando no se negocian y estructuran adecuadamente, los tratados suelen proteger a las empresas transnacionales en detrimento de los países en desarrollo. Cuando un país en desarrollo negocia un tratado fiscal basado en un modelo internacional, se espera que reduzca al mínimo las retenciones que puede imponer a las empresas transnacionales sobre las salidas de efectivo. A menudo estas retenciones son nulas o muy bajas. Varios países prefieren ahora no firmar este tipo de acuerdos modelo, aunque continúan haciendo negocios alegremente con muchos otros países a lo largo del planeta. Por ejemplo, Estados Unidos y Brasil tienen una amplia relación en materia de comercio e inversiones a pesar de que no existe un acuerdo fiscal bilateral entre ellos.

Hoy existen más de 3.000 acuerdos fiscales bilaterales; más de la mitad de ellos han sido firmados por países en desarrollo. En total se reparten (a efectos tributarios) unos 600.000 millones de dólares correspondientes al flujo de inversión entre los signatarios, por lo general en detrimento de la base de ingresos de los países en desarrollo. Según un informe del Fondo Monetario Internacional (FMI) de junio de 2014, no hay evidencia empírica que indique claramente un beneficio: en definitiva, la firma de estos acuerdos no atrae una inversión extranjera directa (IED) superior a la prevista originalmente y puede incluso significar una pérdida de ingresos para los países en desarrollo.

### ■ 2. No caer en la trampa de la competencia y los incentivos en el ámbito fiscal

Muchos estudios han demostrado que la competencia fiscal, los incentivos tributarios y las tasas impositivas bajas o nulas dañan a los países en desarrollo y provocan un enfrentamiento mutuo entre las naciones empobrecidas. Esta

«carrera hacia el abismo» puede beneficiar más a las empresas transnacionales y sus accionistas que a los ciudadanos y los gobiernos de los países en desarrollo.

Desesperados por atraer la IED y debido al miedo –frecuentemente injustificado– de que las compañías decidan llevar sus negocios a otra parte, muchos países en desarrollo suelen aceptar las desiguales condiciones impuestas por poderosas empresas transnacionales durante la negociación de los contratos. Tales ventajas y concesiones no se otorgan a las empresas locales, lo que les impide competir en pie de igualdad. Esto crea una doble vara entre empresas internacionales y locales, sin agregar ningún valor social significativo. Por lo general, el resultado final es que hay menos ingresos disponibles para invertir en servicios públicos imprescindibles para los países en desarrollo, como salud y educación. Se ve entonces que habría sido mejor no ofrecer esos incentivos.

### ■ 3. Imponer retenciones sobre los pagos a partes vinculadas

¿Por qué son importantes las retenciones impositivas? Dicho de manera simple, mejoran la posición de negociación de un país en desarrollo con las empresas transnacionales, por la sencilla razón de que poseen el efectivo. Las retenciones son instrumentos de aplicación importantes y fáciles de administrar. Si la mayoría de las naciones desarrolladas imponen retenciones sobre los ingresos, ¿por qué no habrían de hacerlo los países en desarrollo? Las retenciones de entre 10% y 20% sobre intereses, dividendos, tasas de servicios y regalías son un mecanismo habitual en los pagos al exterior y son habituales en los países desarrollados cuando una entidad residente realiza un pago a una entidad no residente. No hay razón por la cual los países en desarrollo no puedan hacer lo mismo, ni para que cedan esos derechos a través de acuerdos fiscales bilaterales.

### ■ 4. Cláusulas de protección: poner límites a las deducciones

Las cláusulas de protección (*safe harbour*) implican poner límites a las deducciones fiscales permitidas. Se trata de una práctica común, frecuentemente adoptada por los países desarrollados. Las cláusulas de protección reducen las cargas administrativas, ofrecen previsibilidad tanto a las empresas como a las autoridades tributarias y disminuyen el nivel de litigiosidad. Además, pueden ayudar a promover la IED. El principio general consiste en que cualquier cargo pagado en concepto de «tasas de servicios» o «gastos de gestión» debe guardar una relación adecuada con el beneficio subyacente recibido. Por ejemplo, un gasto de gestión de 2% se considera en general aceptable y puede

incorporarse como cláusula de protección. Si una empresa tiene un 10% de beneficio sobre ventas, no puede consignar gastos de gestión de 10%-15% y luego retirar todo el beneficio fuera del país. Pese a que Brasil no permite deducciones por regalías, las compañías farmacéuticas siguen haciendo negocios allí. La cobertura puede alcanzar incluso a los intangibles; algunos países presentan un límite de 8% sobre servicios e intangibles.

#### ■ 5. Adoptar un uso más amplio del método de división del beneficio al determinar la sujeción a gravámenes en el país de origen

El método de división de beneficios es una forma de resolver las dificultades que surgen al tratar de valorizar las actividades transfronterizas y los acuerdos sobre precios de transferencia. Básicamente, el método en cuestión suma los beneficios de un grupo de transacciones correspondientes a todas las partes vinculadas y luego divide esos beneficios entre las partes vinculadas de acuerdo con determinadas mediciones indirectas (*proxy*) de la actividad económica genuina. Esas mediciones incluyen cantidad de personas empleadas, ventas, funciones realizadas, riesgos asumidos y activos empleados por cada parte.

Este método se asemeja parcialmente al de las fórmulas de asignación para la tributación unitaria, ya que divide los beneficios sobre la base de criterios que apuntan a reflejar la actividad económica genuina. La diferencia esencial radica en que la asignación según las fórmulas de la tributación unitaria divide beneficios entre jurisdicciones, mientras que el método de división de beneficios los distribuye entre las partes vinculadas a las transacciones. Las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia respaldan claramente el método de división de beneficios, que se usa mucho en ciertos tipos de actividades bancarias y de seguros (por ejemplo, en la negociación mundial de instrumentos financieros realizada a toda hora). También suele utilizarse para determinar beneficios subyacentes bajo acuerdos previos sobre precios de transferencia (APA, por sus siglas en inglés) durante su negociación.

Otro modo de abordar este tema consiste en aplicar impuestos de manera general sobre los «beneficios estimados». Indonesia, por ejemplo, aplica 6% de beneficios estimados al transporte internacional, 15% de las ventas a la perforación submarina y 13% a la construcción. Por su parte, el gobierno de la India estableció recientemente nuevas pautas

**Otro modo de abordar este tema consiste en aplicar impuestos de manera general sobre los «beneficios estimados» ■**

respecto a los servicios que aprovechan la tecnología de la información, con un margen de beneficio estimado de 20% en actividades de hasta 80 millones de dólares y de 22% para los casos situados por encima de esa cifra. Los países en desarrollo deben seguir explorando esta alternativa, tanto al elaborar políticas y procedimientos fiscales como en sus negociaciones con las empresas transnacionales.

## ■ 6. Revisar y renegociar contratos sobre recursos naturales considerando el rendimiento de la inversión

Es importante que los países ricos en recursos naturales negocien con sensatez los contratos de minería para proteger la base impositiva. En el momento

**Es importante que los países ricos en recursos naturales negocien con sensatez los contratos de minería ■**

de firmar (o renovar) un acuerdo, están en condiciones de adoptar su postura más firme. Cuando las empresas mineras estructuran sus inversiones con filiales y subsidiarias situadas en jurisdicciones de escasa o nula tributación, hay grandes oportunidades para que saquen del país las ganancias.

Dado que existen diferentes modelos para determinar un adecuado acuerdo sobre regalías y fijar un nivel apropiado para el rendimiento de la inversión, es necesario estudiarlos y comprenderlos antes de firmar cualquier contrato.

Por ejemplo, Arabia Saudita y otros Estados del Golfo Pérsico no suelen firmar acuerdos de producción compartida y siguen teniendo una buena participación en los ingresos. El país es dueño de los minerales y la compañía petrolera recibe un pago por extraerlos. Luego la empresa petrolera puede comprar el mineral al precio mundial, que es fácil de determinar. ¿Es posible estructurar acuerdos similares para otros minerales? Ante la ausencia de esos acuerdos, se deben realizar esfuerzos para configurar regalías que resulten más favorables a los países poseedores de recursos que a las empresas mineras. Si hay convenios preexistentes en materia de regalías, será necesario considerar la experiencia de los contratos y establecer una renegociación sobre la base del rendimiento efectivo de la inversión. Indudablemente, se deben realizar esfuerzos en esta dirección.

## ■ 7. Seguir la regla del dictamen fiscal, como en México

El requisito del dictamen fiscal forma parte de los estatutos tributarios de México. Básicamente, hay dos requisitos en el plano de la empresa y uno en

el plano de los auditores. La empresa debe confirmar que ha efectuado un estudio de precios de transferencia y que tiene documentación interna sobre todas las transacciones importantes. Además, se le exige que presente una declaración informativa con todas las transacciones superiores a un millón de dólares, donde debe mencionar con quién está comerciando, dónde tiene sus filiales, por qué, etc. Si la empresa está comerciando con una entidad situada en un paraíso fiscal, no puede deducir ni un solo dólar, a menos que establezca que los precios de transferencia han sido fijados de manera correcta. Un alto directivo de la compañía debe acreditar esto formalmente.

Las autoridades tributarias mexicanas mantienen asimismo una «lista negra» de alrededor de 50/60 paraísos fiscales. Cualquier transacción con esos sitios queda sujeta automáticamente a la disposición mencionada. Los auditores legales también deben certificar que lo consignado por la empresa –en la documentación interna y en la declaración informativa– es razonable y válido según su leal saber y entender. Como resultado de este requisito, los auditores toman seriamente sus exigencias de diligencia debida: nadie puede arriesgarse a ser inhabilitado para la realización de negocios en México. Esta práctica de acreditación, efectuada por el alto directivo de la empresa y por el auditor legal, podría ser adoptada por otros países en desarrollo.

#### ■ 8. Contar con normas contra prácticas abusivas, capacitar a los administradores tributarios y compartir las mejores prácticas con otros países en desarrollo

En lugar de esperar una ayuda a través de la OCDE o de la iniciativa denominada Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), los países deben defender sus propios intereses y asumir el control de sus destinos. Para tomar el control, por ejemplo, es deseable establecer cláusulas contra prácticas abusivas en la propia legislación tributaria. De ese modo, se puede crear una enorme oportunidad para abordar el problema de la evasión fiscal.

Sudáfrica y Ruanda han logrado que sus respectivas legislaciones nacionales adopten cláusulas contra prácticas fiscales abusivas y actualmente están renegociando los tratados vigentes, que renunciaban a muchos derechos impositivos. Hasta un país empobrecido como Zambia revisa y renegocia hoy sus acuerdos con los Países Bajos y con Irlanda para incluir normas tendientes a evitar las prácticas abusivas. China también ha incorporado este tipo de normativa y ha extendido asimismo de cinco a diez años el estatuto de



limitaciones para casos de precios de transferencia. Además de las disposiciones dirigidas a impedir abusos, es necesario que los países en desarrollo sigan capacitando a sus funcionarios tributarios, que les paguen salarios adecuados y que les proporcionen oportunidades para compartir las mejores prácticas con otros países en desarrollo.

### ■ 9. Gravar la economía informal y reducir flujos de salida provenientes de la manipulación de precios comerciales y otros medios

Cuanto mayores sean la vigilancia y la transparencia para controlar la economía informal, más claro será el mensaje de competencia al negociar la llegada de inversiones con las empresas transnacionales. En algunos países en desarrollo, la economía informal constituye 50% o más del PIB. Eso resta valiosos recursos fiscales. Es importante entonces que el sector formal los incorpore en la mayor medida posible. Conforme a las políticas de determinados países, las compras de bienes de consumo que superan un cierto monto (por ejemplo, 20.000 dólares) no pueden llevarse a cabo en efectivo, sino a través de canales bancarios formales. En tales casos, la premisa es que esos pagos solo pueden realizarse a partir de ingresos que previamente han sido declarados y gravados.

Los países en desarrollo también deben evitar que valiosos recursos salgan a través de canales bancarios informales, como el sistema Hawala. Al mismo tiempo, hay que asegurar un control adecuado para impedir la manipulación de precios comerciales, que resta valiosos recursos adicionales a muchos países en desarrollo. En el caso de varias economías emergentes, hay importantes segmentos de sus exportaciones que pasan por Dubái, Mauricio, Chipre u otros paraísos fiscales. Se debe frenar ese proceso para fortalecer la base tributaria de la economía formal. Ese rigor interno será visto como un elemento positivo cuando un país negocie con las empresas transnacionales o con los otros signatarios para obtener una parte justa de los ingresos fiscales.

### ■ 10. Estar dispuesto a formar alianzas regionales para llevar a la práctica estas normas; el poder colectivo es muy superior a la acción individual

Los recursos, la infraestructura productiva y los mercados son esenciales para las empresas multinacionales. Por lo tanto, no solo es importante actuar con sensatez en función de los propios intereses, sino que además hay que promover alianzas regionales en materia de tributación. La Unión Europea tiene 28 países, un mercado único y la mayor economía mundial con 16 billones de

dólares de PIB. Si actuaran de manera similar en defensa de sus propios intereses, cabe imaginar el poder que tendrían la Federación de África Oriental, la Asociación de Naciones del Sudeste Asiático (ASEAN) o una alianza conformada por los países latinoamericanos.

Hay un proverbio africano que dice: «Si quieres ir rápido, ve solo. Si quieres llegar lejos, ve acompañado». Hagamos entonces lo que es bueno para nuestras propias economías y mantengámonos juntos a la hora de negociar con las empresas transnacionales. Si invocamos el poder colectivo y negociamos desde una posición de fortaleza, las empresas no se alejarán. Podemos asumir el control de nuestros propios destinos tributarios: es algo que está claramente a nuestro alcance y hoy es el tiempo de hacerlo. ☒



REVISTA DE CULTURA Y CIENCIAS SOCIALES

2017

Gijón

Nº 91-92

A 100 AÑOS DE LA REVOLUCIÓN DE OCTUBRE  
Siguiendo su estela

SUSCRIPCIONES

Suscripción personal: 36 euros

Suscripción bibliotecas e instituciones: 45 euros

Suscripción internacional: Europa - 60 euros (incluye gastos de envío)

América y otros países - 80 euros (incluye gastos de envío)

Suscripción digital: 19 euros

Ábaco es una publicación trimestral de CICEES, C/ La Muralla Nº 3, entlo. 33202 Gijón, España. Apartado de correos 202. Tel./Fax: (34 985) 31.9385. Correo electrónico: <revabaco@arrakis.es>, <revabaco@telecable.es>. Página web: <www.revista-abaco.es>.