

LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

(AMENAZAS Y OPORTUNIDADES EN UN ENTORNO COMPETITIVO)

HÉCTOR MORENO NÚÑEZ

La tributación, aunque dura y brutal, sería menos ingrata si se distribuyera de manera equitativa entre todos. La situación, sin embargo, se ha convertido en un desastre cada vez más vergonzoso porque no sostenemos la carga entre todos.

SALVIANO SIGLO V.

1. LAS AMENAZAS A LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

Dos de las amenazas más importantes con los que se ha encontrado la tributación internacional a lo largo de la historia, consisten en los problemas derivados de la doble tributación, por un lado y de la evasión o elusión fiscal, por el otro. La doble tributación¹ ocasiona una "sobreimposición" o tributación excesiva poco aceptada en el entorno internacional, ya que reduce el atractivo para la inversión extranjera y con ella disminuye el ingreso de divisas y la creación de fuentes de trabajo. La evasión o elusión fiscal reduce sensiblemente los ingresos tributarios de los Estados ocasionando con ello el retraso o la cancelación de los proyectos sociales y de gobierno y propiciando el des-

¹ ALBERTO XAVIER, *Direito Tributario Internacional do Brasil*, Ed Resenha Tributaria, Sao Paulo, 1977, p. 55. Dupla tributação é um conceito com que no Direito Tributário se designam os casos de *concurso de normas*. Como se sabe, há concurso de normas quando o mesmo fato se integra na hipótese de duas normas diferentes. Assim, há concurso de normas em Direito Tributário quando o mesmo fato se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias materiais distintas, dando origem à constituição de mais do que uma obrigação de imposto. Importa, pois, estudar separadamente os dois requisitos do conceito: a identidade do fato e a pluralidade de normas.

equilibrio de las finanzas públicas.² En el caso de la “subgravación” o tributación exigua, resultante de la evasión o elusión fiscal, la entidad o empresa, establece una estructura financiera que le permite evitar o disminuir de manera importante las cantidades que debe pagar como impuestos derivados de sus operaciones internacionales.

Cuando se produce la doble tributación, ya sea jurídica o económica,³ la entidad no puede evitar que se graven dos o más veces las utilidades obtenidas en el mismo periodo de tiempo, por más de una jurisdicción, a un mismo sujeto pasivo.⁴ El caso de la “subgravación” resulta favorable para las empresas, mientras que la doble tributación obra en su perjuicio. Ambas situaciones, desde hace tiempo, han sido tomadas en cuenta por los gobiernos,⁵ tanto del país de residencia como de la fuente, en un esfuerzo por meter en cintura el sistema tributario internacional.⁶ Los sistemas tributarios deben permitir que las empresas florezcan y se obtengan ventajas de los beneficios ofrecidos por la creciente apertura de los mercados. Al mismo tiempo, sin embargo, las autoridades tributarias tienen un derecho de asegurar que las crecientes oportunidades de negocios transfronterizos e inversiones, no conduzcan a una inaceptable pérdida de ingresos fiscales a través del arbitraje, la evasión o el fraude.⁷

² A este respecto, debe considerarse que: “La doble imposición internacional que soportan los contribuyentes que llevan a cabo operaciones transnacionales no sólo perjudica a éstos. Por el contrario, las consecuencias jurídico tributarias y económicas que se derivan de este fenómeno afecta a los intereses de los Estados, al buen funcionamiento del mercado interior de la UE y, en último análisis, al desarrollo mundial de la economía.” Véase: CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, p. XXI; véase además, BETTINGER BARRIOS, HERBERT, *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, ISEF, México, 5ª ed. 1ª Reimp. 1998, pp. 51 y ss.

³ La doble imposición jurídica se produce cuando una misma persona, física o jurídica, es gravada por la misma renta o por el mismo patrimonio en más de un Estado. La doble imposición económica se configura cuando dos personas diferentes son gravadas respecto del mismo ingreso o capital en varios países. Definiciones dada por los comentarios 1 y 2, al artículo 23 del *Modelo de Convenio de la OCDE* de 1993.

⁴ “...el fenómeno de la doble imposición internacional se produce cuando, sobre una misma materia imponible y en un mismo periodo impositivo o acontecimiento, se aplican dos impuestos similares, por dos (o más) Estados distintos, como consecuencia de la yuxtaposición de dos soberanías fiscales”. FUSTER GÓMEZ, MERCEDES, *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*, Marcial Pons, Madrid, 2001, p. 18.

⁵ Véase PIRES, M., *Da dupla tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimiento*, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1984, pp. 178 y ss.

⁶ FATOUROS, A. A., *Transnational Corporations: The international Legal Framework*, Routledge, London and New York, Published for and on behalf of the UNCTAD programme on Transnational Corporations, 1994, pp. 166 y ss. “Both situations have long been considered by governments, host and home, in an effort to inject order into the world system of taxation.”

⁷ BOLKESTEIN, FRITS, *Taxation and Competition: The Realization of the Internal Market*, *European Taxation*, Septiembre 2000, p. 404. “Tax systems must enable enterprises to flourish and take advantage of the benefits offered by increasingly open markets. At the

En este trabajo se abordarán los desafíos que se consideran más relevantes de la fiscalidad internacional actual. Entre ellos se deben citar la doble imposición que perjudica al contribuyente, pero también se debe abordar el tema de la evasión y elusión fiscal, así como la paradoja en la que se encuentran las jurisdicciones fiscales que deben competir entre sí para captar contribuyentes, pero que, a la vez deben recaudar para cumplir sus objetivos sociales. Por ello abordaremos también, como consecuencia de la competencia llevada al extremo, el caso de los paraísos fiscales.

2. ANTECEDENTES DE LA DOBLE IMPOSICIÓN Y LOS MÉTODOS PARA EVITARLA

El camino que ha seguido la regulación de los distintos países para evitar la doble tributación y la elusión fiscal, se comenzó a construir ya hace más de 25 siglos.⁸ Durante la Edad Media “algunos teólogos, glosadores y juristas se plantearon en diversas ocasiones el tema de la doble imposición internacional”.⁹ Es posteriormente, durante los siglos XVI y XVII, “cuando se introduce la tributación general sobre el patrimonio en los principados alemanes, cuando la problemática de la doble imposición adquiere de nuevo destacada importancia para la comunidad jurídica”.¹⁰ Sin embargo, “hubo que esperar hasta el siglo XIX para que la cuestión se abordara de una forma más consistente y con diferentes tintes”.¹¹

Ya a mediados del siglo XIX las diferentes autoridades fiscales comenzaron a vislumbrar, sobre todo en Europa, que la cooperación entre países debía jugar un papel importante para evitar la evasión fiscal y que poco puede hacer una jurisdicción fiscal sola en un entorno de movilidad, incluso incipiente, de capitales, bienes, servicios y personas.¹² Hacia 1843 se firmó el primer tra-

same time, however, tax authorities have a right to ensure that the increased opportunities for crossborder trade and investment do not lead to an unacceptable loss of tax revenues through tax arbitrage, avoidance or fraud.”

⁸ De acuerdo con CALDERÓN CARRERO, las noticias más antiguas que conocemos en relación con la doble imposición internacional datan del siglo V antes de Cristo cuando los fundadores de Léucada Occidental “eran sujetos a imposición en la misma y en su tierra natal, aunque posteriormente esta última estableció su exención”. Véase, *op. cit.*, p. 2.

⁹ CALDERÓN CARRERO, *op. cit.*, *loc. cit.*

¹⁰ Algunos comentaristas de la tributación internacional han abordado el tema de la doble tributación durante la edad media, entre ellos se pueden citar RITTER, J. W., “The German approach to double taxation treaty negotiations”, *Intertax*, núm. 4/91, p. 204; DAVIES, D. F., *Principles of International Double Taxations Relief*, Sweet & Maxwell, London, 1985, pp. 28-30; BERLIRI, A., “L’Ordinamento tributario della prima metà del secolo XIV nella opera de Bartolo de Sassoferrato”, en *Scritti Scelti di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 1990, pp. 160-164.

¹¹ CALDERÓN CARRERO, *op. cit.*, *loc. cit.*

¹² Aunque ciertamente no son tratados de doble tributación en el sentido moderno del concepto, para una breve historia de la cooperación internacional en materia fiscal, véase

tado de cooperación fiscal; posteriormente vendrían otros acuerdos concertados entre varios Estados de Alemania y del Imperio Austro Húngaro. Ejemplo de ellos son los tratados entre Prusia y Sajonia y Austria-Hungría que se concluyeron en 1869; a pesar de estos primeros ensayos, se puede considerar que el primer tratado internacional para la prevención de la doble tributación del impuesto sobre la renta que se puede calificar de “moderno”, fue el que se concretó entre el imperio Austro-Húngaro y Prusia, y que fue terminado el 22 de junio de 1899.¹³ Es a partir de esa fecha cuando se produce el parteaguas que da origen a la tributación internacional. Por ello, se puede decir que a pesar de que en algunos momentos se han producido notables avances en la tributación internacional, no es sino hasta el último cuarto del siglo XX, cuando de manera más explícita y acelerada, se realizan esfuerzos notables para eliminar o al menos mitigar ambos fenómenos considerados igualmente perniciosos.¹⁴

Hace, pues, escasamente una centuria que se tiene la convicción explícita de que no es sino a través de la cooperación internacional, como se puede establecer una serie de normas, a través de los tratados internacionales, para regular la fiscalidad internacional. Los avances en la fiscalidad internacional se han venido dando a través de tratados bilaterales y convenciones multilaterales. Estas últimas tuvieron un importante precedente en la que se derivó de la Liga de Naciones.

La Primera Guerra Mundial (1914-1918) dio pie para que las Administraciones Tributarias implantaran el impuesto sobre la renta en muchos países, y una vez terminada la conflagración mundial, la práctica de firmar tratados para evitar la doble tributación se hizo cada vez más común, especialmente entre los países de la Europa Continental. Esta práctica fue propiciada y alentada por las actividades desarrolladas por la Liga de Naciones que, en 1921, integró un grupo de expertos¹⁵ cuya misión era ofrecer propues-

SELIGMAN, E. R. A., *Double Taxation and International Fiscal Cooperation*, New York, 1928. Seligman registra un importante número de tratados signados durante el siglo XIX; sin duda dichos tratados tienen un limitado alcance pero constituyen antecedentes importantes. El más antiguo de dichos tratados fue el que firmaron Bélgica y Francia en 1843, el objetivo de este tratado era lograr un intercambio de información que podría ayudar a la recaudación efectiva de los impuestos. Por su parte el Reino Unido y los Estados Unidos concluyeron en 1899 un tratado relacionado con los impuestos a las herencias.

¹³ Vid. EASSON, ALEX, *Do We Still Need Tax Treaties?*, *Tax Treaty Monitor*, Bulletin December 2000, pp. 619 y ss. “The first ‘modern’ international treaty for the prevention of double taxation of income is generally considered to be that between Austria-Hungary and Prussia, concluded on 22 June 1899.”

¹⁴ *Ibid.* “Desde hace varias décadas nadie pone en tela de juicio la relevancia de la doble imposición internacional, ni la necesidad de adoptar medidas que la eliminen o mitiguen sus efectos. Es más, en esta última etapa ha habido una verdadera escalada, tanto nacional como internacional, en relación con el estudio de los diferentes perfiles que presenta este fenómeno, así como sobre las técnicas para suprimir sus efectos.

¹⁵ Este grupo de expertos estaba integrado por los profesores Bruins (Rotterdam), Einaudi (Turín), Seligman (Nueva York) and Stamp (Londres). Su informe, realizado en 1923, constituyó la base para la construcción del modelo de tratado que ha servido a las versiones posteriores de instituciones tan importantes como la OCDE, la propia ONU e incluso el modelo de Estados Unidos.

tas para posibles soluciones al problema de la doble tributación internacional. Como resultado del trabajo de este grupo de expertos, en 1928, diversos países adoptaron un modelo de tratado internacional para evitar la doble imposición. Este primer intento estableció la bases metodológicas y los temas por donde habría de transitar la fiscalidad internacional de tal manera que aún en nuestros días sigue teniendo trascendencia. En un artículo de 1997 Graetz y O'hear aseguraron que:

Actualmente el modelo de la Liga de Naciones todavía sirve de base para el modelo de tributo sobre la renta de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), las Naciones Unidas y los Estado Unidos. Aunque los artículos del tratado se han hecho más complejos, los comentarios más detallados y algunos huecos aparentemente tapados, casi todas las naciones industrializadas más importantes tienen tratados bilaterales de alguna u otra forma basados en el modelo de 1928 de la Liga de las Naciones. Indudablemente, la estructura fundamental para la tributación internacional sobre la renta, anunciada hace casi siete décadas, forma la base común para más de mil doscientos tratados bilaterales ahora vigentes en todo el mundo. A pesar de los cambios masivos en la economía mundial en los últimos setenta años, el régimen tributario internacional formulado en los años 20's ha sobrevivido sorprendentemente intacto.¹⁶

Para 1945, una vez concluida la Segunda Guerra Mundial, aún eran pocos los tratados que se habían podido concretar, debido sobre todo, al ambiente de conflicto que privó durante la primera mitad del Siglo XX. Los pocos acuerdos que se habían podido firmar, se circunscribían principalmente a los países de la Europa continental. Es hasta 1956 cuando el Comité de asuntos fiscales de la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), comenzó a trabajar para establecer un nuevo modelo de tratado de doble tributación. Por esas fechas ya se habían firmado alrededor de 70 tratados bilaterales generales entre países miembros de la organización predecesora de la OCDE.¹⁷ En total, considerando a los países que no eran miembros de la

¹⁶ GRAETZ, M. J. and M. M. O'HEAR, "The 'Original Intent' of U.S. International Taxation", 46 *Duke Law Journal* 1021 (1997). "Today, the League of Nations model still serves as the basis for the model income tax treaties of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), the United Nations, and the United States. Although treaty articles have become more complex, commentaries more detailed, and some apparent loopholes have been closed, almost all the major industrial nations... have bilateral tax treaties with one another based on the 1928 League of Nations model. Indeed, the fundamental structure for international taxation of income announced nearly seven decades ago in the 1928 League of Nations Model Treaty forms the common basis for more than twelve hundred bilateral tax treaties now in force throughout the world. Despite massive changes in the world economy in the last seventy years, the international tax regime formulated in the 1920s has survived remarkably intact..." (Traducción del autor).

¹⁷ La OCDE no escapa a las críticas de algunos analistas en el sentido de que se ha convertido en un club de discusión de las políticas fiscales entre las autoridades fiscales, en detrimento de los intereses de los contribuyentes. Cfr. BRACEWELL-MILNES, BARRY, "Uses

OCEE, se habían firmado tal vez un poco más de 100 tratados para evitar la doble tributación.

Es a partir de esa época, a pesar del ambiente de guerra fría y de proteccionismo entre los gobiernos, sobre todo de los países en vías de desarrollo, cuando se dinamiza la actividad negociadora entre los diversos países, aunque se pueden distinguir diversas etapas en este periodo. De hecho, como consecuencia del persistente trabajo de la OCDE y de la aceptación por parte de sus miembros de los modelos de tratados, en la actualidad, se ha establecido una red casi completa de acuerdos bilaterales entre los países miembros. Actualmente el número total de tratados es de aproximadamente dos mil y cubre cerca de 200 países.¹⁸

Para darnos una idea de cómo va el crecimiento en el número de tratados entre diversos países podemos tomar como ejemplo, la situación de Francia que tiene firmados tratados tributarios con más de 100 países, y su actividad negociadora en este campo, ha experimentado un tremendo crecimiento. Este incremento se ha acelerado principalmente en los últimos 25 años y, en un entorno de paz en términos generales en la segunda mitad del siglo XX, el crecimiento se ha acelerado rápidamente. Otro ejemplo del aumento del número de tratados concertados entre países, lo constituye la experiencia canadiense.¹⁹ Canadá ofrece un buen modelo de la tendencia general. El primer tratado tributario de Canadá con los Estados Unidos no entró en vigor sino hasta 1942. En 1950, Canadá había firmado solamente tres tratados tributarios. En 1960, el número había crecido a 13. Éste número se incrementó a 16 en 1970, a 27 en 1980 y a 49 en 1990. A fines de 1999, Canadá tenía tratados en vigor con 68 países, con otros siete más ya se habían concluido las negociaciones y se habían firmado los acuerdos; sólo se estaba en espera de la ratificación por parte de los gobiernos. Finalmente, 16 tratados se encontraban en proceso de negociación.²⁰

of Tax Havens”, *INTERTAX*, Volumen 28, núm. 11, Kluwer Law International 2000, p. 406.

“Originally, the principal tax activity of the OECD was the avoidance of international double taxation, and it did much good work to the advantage of tax payers. With this work largely completed, the OECD has sought another role and has reverted to its function as a club of tax authorities in which the interests of the fiscs are paramount and the interests of the taxpayers are ignored.” (Originalmente, la principal actividad tributaria de la OCDE era evitar la doble tributación internacional e hizo un muy buen trabajo a favor de los contribuyentes. Con este trabajo cumplido debidamente, la OCDE se ha enfocado en otro papel y ha reorientado su función hasta convertirse en un club de autoridades tributarias en el que el interés de los fiscos son primordiales y los intereses de los contribuyentes ignorados).

¹⁸ De acuerdo con un reporte de fines de 1997, se habían firmado 1794 tratados que cubrían 178 países. *World Investment Report 1998: Trends and Determinants* (UNCTAD, 1998).

¹⁹ A pesar de las “buenas intenciones” en la actividad negociadora, en Canadá se piensa que la negociación de los tratados constituye un buen pretexto para escaparse del rigor del crudo invierno, pasando la difícil temporada en países con clima más cálido.

²⁰ EASSON, ALEX, *Do We Still Need Tax Treaties?*, -Tax Treaty Monitor, Bulletin December 2000, p. 620.

La expansión en el número de tratados se ha venido dando como resultado de diversas "oleadas" o patrones de crecimiento. Hasta 1970, casi todos los tratados se habían concertado entre países desarrollados con economías de mercado. En 1970 (y en algunos casos un poco antes), los países desarrollados y los menos desarrollados, la mayoría de África y Asia, empezaron a ocuparse de la negociación de tratados tributarios internacionales con países desarrollados con el objetivo de atraer inversiones extranjeras. La década de los 90's atestiguó el hecho de que algunos de los países antiguamente socialistas seguían el modelo diseñado por la OCDE²¹ y en los 90's la mayoría de los nuevos integrantes en el escenario de los tratados, fueron las economías en transición y los estados recientemente independizados.²² México, a partir de su ingreso al GATT en 1986 y como resultado de la política de modernización, cambia su estrategia comercial y de inversiones de corte proteccionista por una más abierta, en la que se beneficia y propicia tanto al comercio exterior como a la inversión extranjera, con la consecuente necesidad de establecer un número mayor de tratados tributarios internacionales; no es, pues, sino a partir de la década de los 90's cuando México empieza a desplegar una mayor actividad negociadora en materia de acuerdos tributarios internacionales.

A nivel mundial, la creación de una red de tratados tributarios ha sido un logro importante, y el Modelo de tratado de la OCDE, que es en gran medida el que propició el establecimiento de un régimen tributario casi universalmente aceptado, debe, bajo cualquier concepto, ser considerado un logro relevante. A pesar de lo anterior, hay una creciente percepción de que el régimen tributario internacional actual tiene serias debilidades²³ y mucho camino aún por recorrer.

En nuestros días, se considera que el hecho de afrontar el problema de la imposición excesiva, es el resultado de un proceso de complejidad tributaria internacional cada vez más acentuado. La fiscalidad internacional se encuentra inserta en una paradoja.²⁴ A los países les interesa tener cada vez más sujetos

²¹ *Ibid.* p. 620. Países como la república Checa, Hungría y Polonia han firmado tratados con más de 50 países cada uno; la mayoría en la década de los 90's y Estonia, Letonia y Lituania concluyeron de 20 a 30 tratados; en los últimos 10 años. Fuera de Europa, Kazakhsan, Mongolia y Vietnam han negociado alrededor de 30 tratados en un periodo más corto. Las siguientes oleadas es probable que incluyan a los países de Latinoamérica y Medio Oeste, las únicas partes del mundo hasta ahora relativamente intocadas por los tratados tributarios.

²² *Ibid. Loc. cit.*

²³ *Ibid. Loc. cit.*

²⁴ BOLKESTEIN, FRITS, *Taxation and Competition: The Realization of the Internal Market*, European Taxation, Septiembre 2000, p. 401. "In the discussions which led to the agreement on the outline of a tax package in December 1997, the position of Member States was perfectly clear. They acknowledged that tax competition between countries can be healthy. But they were strongly in favour of eliminating the worst forms of harmful tax competition so as to protect their tax revenues. They also acknowledged the need to tackle tax obstacles to cross-border activity within the Internal Market. But they were clearly not prepared to give their full attention to the elimination of such obstacles as long as they feared tax

que tributen, de igual manera que a las empresas les interesan tener más clientes, y esta tendencia se vuelve cada vez más imperativa, como producto de la globalización²⁵ o mundialización de la producción, y de la movilidad cada vez más dinámica de las grandes empresas transnacionales. La globalización es uno de los grandes acontecimientos económicos del siglo veinte. Es el proceso que rompe las barreras económicas entre naciones y lleva a las empresas a desarrollar estrategias globales. La liberalización de las economías nacionales, abrió el camino a la globalización y las nuevas tecnologías hicieron que se diera la globalización. Ésta, a su vez, se ha traducido en una mayor prosperidad para muchos ciudadanos en el mundo.²⁶

Se piensa que se puede incrementar el número de contribuyentes como resultado de las bajas tarifas impositivas.²⁷ Este razonamiento no es más que la consecuencia directa de la aplicación de la Ley de la oferta y la demanda, en el sentido de que el país menos caro tendría mayor demanda en las preferencias de los contribuyentes internacionales y especialmente entre las empresas transnacionales. El análisis que realizan los economistas considera que debido a la aplicación directa de las leyes de oferta y demanda, a menores tarifas, más

erosion. In other words, they are not prepared to work on the elimination of double taxation as long as there is a high risk of unfairly low or no taxation". (En la discusión que condujo al acuerdo sobre la elaboración de un paquete fiscal en diciembre de 1997, la posición de los Estado Miembros era perfectamente clara. Éstos reconocieron que la competencia entre países podía ser saludable. Pero también se manifestaron enfáticamente a favor de eliminar las peores formas de competencia fiscal nociva para proteger sus ingresos tributarios. Los Estados reconocieron también la necesidad de eliminar los obstáculos tributarios a la actividad transfronteriza al interior de un mercado. Pero los Estados no estaban claramente preparados para prestar su total atención a la eliminación de tales obstáculos en la medida en que ellos temían la erosión fiscal. En otras palabras, ellos no están preparados para trabajar en la eliminación de la doble tributación en la medida en que hay un alto riesgo de tributación injustamente baja o eliminación de la misma).

²⁵ Cfr. OWENS, JEFFREY, "Curbing Harmful Tax Competition"-Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs, INTERTAX, vol. 26, núm. 8-9, Kluwer Law International, 1998, Pág. 230. "Globalization is one of the great economic events of the twentieth century. It is the process which breaks down economic barriers between nations and leads firms to develop global strategies. Liberalization of national economies opened the way for globalization and the new technologies made that globalization happen. This, in turn, has translated into greater prosperity for many citizens around the world". (La globalización es uno de los grandes acontecimientos económicos del siglo veinte. Es el proceso que rompe las barreras económicas entre naciones y lleva a las empresas a desarrollar estrategias globales. La liberalización de las economías nacionales, abrió el camino a la globalización y las nuevas tecnologías hicieron que se diera la globalización. Ésta, a su vez, se ha traducido en una mayor prosperidad para muchos ciudadanos en el mundo.

²⁶ *Ibid. Loc. cit.*

²⁷ Cfr. BOLKESTEIN, FRITS, *op. cit.*, p. 401 "The recent tax reform in the Netherlands, for example, includes a number of features such as simplification of the tax system and reduction in labour taxation designed to enhance the Netherlands' international competitiveness". (Las reformas tributarias recientes en Holanda, por ejemplo, incluyen algunas características tales como la simplificación del sistema tributario y la reducción en los impuestos del trabajo, diseñados para mejorar la competitividad internacional de Holanda).

grande será el número de demandantes o inversionistas en un determinado país. Así, los países de la fuente de los ingresos, ofrecen facilidades tributarias a costa de sus ingresos, en ciertos casos, para atraer la inversión extranjera.

Se ha observado, sin embargo, que este proceso, cuando es realizado de manera permanente por el país de la fuente, en competencia con otros, solamente tiene como resultado, la reducción de sus ingresos impositivos procedentes de la inversión extranjera, sin lograr el efecto de captar inversiones externas. La competencia fiscal, por otro lado, genera prácticas nocivas que tienden a erosionar la base impositiva de los contribuyentes; de hecho una de las grandes preocupaciones de la OCDE en los últimos años del siglo XX, como hemos visto en los párrafos precedentes, fue contener las prácticas nocivas de la competencia fiscal.²⁸ Cuando esta estrategia tributaria de disminuir o eliminar las cargas fiscales se incrementa de manera descontrolada, el proceso suele terminar en la producción de nuevos paraísos fiscales, puesto que la disminución de impuestos es difícilmente uniforme entre los países involucrados, y así, los resultados no esperados se producen en la medida en que los niveles impositivos se convierten en un factor significativo en la decisión de localización de la inversión.

Como resultado de la globalización y del intercambio comercial, los países, en la actualidad, son cada vez más interdependientes; así se ha visto por las crisis recurrentes de la economía mundial.²⁹ Resulta ya un lugar común afirmar que la creciente globalización de la actividad económica, la liberalización de los intercambios de bienes y servicios y la internacionalización de los mercados financieros hacen cada vez más necesaria la cooperación entre los distintos países para hacer frente a los fenómenos de evasión y elusión fiscal internacional.³⁰ La liberalización del control de cambios y las inversiones extranjeras en un contexto de mundialización económica y financiera, trae consigo importantes consecuencias en el ámbito tributario; por un lado, esta situación ha limitado de forma significativa la política fiscal de los Estados en relación con la tributación de determinados hechos imponibles, especialmente sobre aquellas manifestaciones de riqueza que son especialmente “volátiles” o susceptibles de ser “deslocalizadas”; por otro lado, este contexto ha ampliado las posibilidades de fraude y evasión fiscal por parte tanto de los inversores particu-

²⁸ El resultado de las investigaciones de la OCDE, se publicó en 1998 bajo el título de “Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue.” *INTERTAX*, vol. 26, Issue 8-9 Kluwer Law International, 1998.

²⁹ “...se viene observando que el mundo, observado desde una perspectiva económica, no aparece dividido en Estados separados por fronteras, sino que, en virtud de los grandes avances tecnológicos, se han superado los esquemas nacionales, de suerte que aparece como un gran mercado global en el que los diferentes factores económicos de producción fluyen conformando una economía mundial abierta y altamente interrelacionada”. CALDERÓN CARRERO, *op. cit.*, p. 5.

³⁰ GÓMEZ-POMAR RODRÍGUEZ, JULIO, “Presente y futuro del intercambio de información y la asistencia mutua en las relaciones fiscales internacionales”, *Crónica Tributaria*, núm. 71/1994, p. 7.

lares (personas físicas) como de todo tipo de empresas —no sólo grandes multinacionales— que realizan inversiones directas o de cartera en países diferentes al de su residencia fiscal.³¹ Se ha observado, a su vez, un incremento importante del volumen de operaciones económicas internacionales; buena parte del comercio mundial —alrededor del 60%— está, además, en manos de empresas multinacionales, lo cual no deja de plantear serios problemas de tributación internacional, entre los que se cuenta el control fiscal de tales operaciones.³²

En los últimos tiempos se ha detectado un incremento notable del volumen de inversiones financieras transnacionales (*portfolio investment*) realizadas por particulares.³³ Asimismo, la apertura de las economías de los países del Este ha intensificado los problemas antes expuestos o, cuando menos, contribuido a ellos. La interdependencia de los países, significa que las acciones de política fiscal que emprenden unos países contienen elementos estratégicos importantes que deben ser tomados en cuenta por otros.³⁴ Hoy no podemos abordar el tema de la fiscalidad internacional y sus grandes retos como la doble tributación o la elusión fiscal, sin tomar en cuenta, de manera importante, el tema de la competencia fiscal, fenómeno que abierta o veladamente está presente en el desarrollo de la tributación internacional actual.

3. PARADOJAS DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL ACTUAL

La globalización de grandes corporaciones multinacionales, acelerada a partir de los últimos años de la década de los ochentas del siglo pasado, constituye el sustrato económico en el que se desarrolla la fiscalidad internacional, en un entorno expansionista en general y en México especialmente creciente por el cambio en su estrategia económica que se produjo a partir de esa época.

Hoy por hoy, son múltiples las fuentes de inquietud en el ámbito de la fiscalidad internacional: el advenimiento de un mercado global de libre cambio

³¹ OWENS, *op. cit.*, pp. 230-231, "Emerging issues in tax reform: the perspective of an international bureaucrat", *op. cit.*, pp. 2038 y ss.; MINTZ, "Is National tax policy viable in the face of global competition?", *Tax Notes International*, vol. 19, núm. 1, 1999, pp. 100 y ss.; DOLAN, "La cooperación internacional en el combate de la elusión y de la evasión tributarias", en *Acciones contra el abuso y defraudación fiscales*, CIAT, IEF, Madrid, 1994, p. 267; TANZI/ZEE, "Taxation in a borderless world: the role of information exchange", *INTERTAX*, vol. 28, núm. 2, 2000, pp. 58 y ss., y FERNÁNDEZ PÉREZ, "Las directrices para una cooperación internacional contra la evasión y el fraude internacional", en *XXXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, IEF, Madrid, 1989, p. 527.

³² OECD, *Tax Information Exchange between OECD countries (a survey of current practices)*, OECD, París, 1994, pp. 4-6.

³³ TANZI/ZEE, "Taxation in a borderless world: the role of information exchange", *op. cit.*, pp. 58-63.

³⁴ Véase para una aplicación de la teoría de juegos a la determinación de la política fiscal a BAYE, MICHAEL and DENNIS W. JANSEN, *Money, Banking and Financial Markets: An economics Approach*, Houghton Mifflin Company, Boston, 1995, pp. 148 y ss.

acelerado por la convergencia tecnológica, conduce a la concentración de las empresas cuyas dimensiones y poder sobrepasan los márgenes de acción de los Estados; una cierta “mercantilización” de las sociedades humanas tiende a perjudicar la preservación del patrimonio inmaterial de las culturas; la progresión de un “universo virtual” que, si bien constituye una nueva fuente de creatividad, se desarrolla fuera de todo marco jurídico de forma que las fronteras espaciales, temporales y culturales se confunden progresivamente. Por otro lado, la aparición de bloques comerciales —algunos ya consolidados como la Unión Europea, otros en vías de consolidación como la Asociación de las Naciones de Asia del Sudeste (ANASE), el Acuerdo de libre cambio norteamericano (TLCAN) o el Mercado Común del Sur (MERCOSUR)— se acompaña de una fuerte tendencia a la descentralización del poder político y del surgimiento de numerosas reivindicaciones de identidad que, a veces, desembocan en conflictos armados. La combinación de esta serie de factores debilita la función tradicional del Estado-nación y reduce el espacio público, lo que explica, al menos en parte, la emergencia de una “sociedad civil global” que, mediante movimientos más o menos estructurados, independientes y visibles utiliza los nuevos medios de comunicación para expresar un malestar que no puede quedar desatendido.

La presión sobre los estados nacionales que resulta del incremento en número y tamaño de las organizaciones supranacionales, es el resultado de muchos elementos, pero pueden resumirse en dos puntos interrelacionados:

- Los problemas políticos que resultan de la pérdida de la soberanía nacional y la disminución de la autonomía del gobierno, y
- Los problemas económicos y sociales que resultan del impacto de la internacionalización de los negocios.³⁵

Vinculado con lo anterior, es preciso observar que el capital se ha convertido paulatinamente en un bien cada vez más movible y los negocios se han internacionalizado cada vez más, a medida en que caen las fronteras que normalmente actúan como barreras frente los negocios y a medida en que se eliminan las normas que restringen el comercio.³⁶

Con frecuencia se ha afirmado que los estados han sacrificado su propia independencia en la medida en que han permitido que se incremente la independencia de los negocios. Esta situación es el resultado de las reformas políticas y económicas internas a los estados nacionales, tales como la privatización, desregulación y descentralización, que han disminuido los poderes centrales de los gobiernos, en la medida en que han eliminado las restricciones a los negocios cada vez más.³⁷

³⁵ SCHMIDT, VIVEN A., “The New World Order, Incorporated: The Rise of Business and the Decline of the Nation State,” *Daedalus*, vol. 124, núm. 2 (Spring 1995), s/p.

³⁶ *Ibid. Loc. cit.*

³⁷ *Ibid. Loc. cit.*, “have sacrificed their own independence as they have increased that of business. It has also resulted from the political and economic reforms internal to nation-states,

Como resultado de lo anterior, las empresas multinacionales se están acercando cada vez más al ideal tanto tiempo acariciado por ellas de operar en un entorno que pudiera considerarse como un ambiente libre de la ingerencia estatal, de tal manera que en los últimos años, estas empresas han venido a convertirse en el paradigma de la sustracción de los negocios al control del estado nación. Las compañías aspiran, como resultado de este proceso, a lograr el *status* de corporaciones globales tratando de desligarse de sus propios países de origen, con sus operaciones esparcidas a lo largo del mundo.

Algunos podrían argumentar que el surgimiento de las organizaciones de negocios regionales e internacionales han fortalecido al estado nación por el reforzamiento del poder ejecutivo y la revigorización del estado de derecho,³⁸ y que los negocios siempre estarán sujetos a la reglamentación nacional, sea cual sea el origen de la normatividad. Esto, sin duda, es verdad, pero al mismo tiempo sugiere una visión parcial de lo que constituye la fuerza para el ejecutivo e implica una definición limitada del estado nación puesto que ignora el papel de las legislaturas y de los intereses sociales. Más aún, soslaya completamente el impacto potencial de todo esto, acerca de la relación entre el estado y la sociedad y esto niega el efecto sobre las naciones de las corporaciones multinacionales que anteponen los intereses globales a los de la comunidad donde se asientan.³⁹

El hecho de que las multinacionales no tengan patria se manifiesta en sí mismo en una variedad de formas: la dispersión de operaciones, la pérdida de la lealtad a los países de donde proceden o que las reciben cuando implican negocios y operaciones y la posibilidad de evitar impuestos gravosos.⁴⁰

A través de la liberalización de las políticas de negocios, por medio de la desregulación de sus economías, y por la privatización de sus empresas, los gobiernos nacionales tienen mucho menos control sobre lo que sucede en su propio territorio o lo que sus propias multinacionales hacen en otros países, y ellos ya no tienen recursos que tenían en el pasado para resolver problemas sociales potenciales. Al mismo tiempo, las corporaciones multinacionales están menos ligadas económica, política y moralmente a los estados nacionales, mientras que los bloques comerciales tales como el GATT, el TLCAN y la Unión Europea, al concentrarse en el comercio, han puesto poca atención en las necesidades sociales.⁴¹

Algunos se han preocupado de que la internacionalización de los mercados financieros ha dejado a los gobiernos con una influencia mínima y poco

such as privatization, deregulation, and decentralization, which have diminished central governments' powers at the same time that they have freed business even more".

³⁸ ALAN S. MILWARD, *The European Rescue of the Nation-State*, Berkeley, Calif., University of California Press, 1992; ANDREW MORAVSCIK, "Preferences and Power in the European Community: A Liberal Intergovernmentalist Approach," *Journal of Common Market Studies* 31.

³⁹ SCHMIDT, VIVEN A., *op cit.*, *loc. cit.*

⁴⁰ *Ibid.* *Loc. cit.*

⁴¹ *Ibid.* *Op. cit.*, *loc. cit.*

que hacer más que estabilizar los precios y los gastos gubernamentales para evitar las presiones sobre el tipo de cambio y para atraer las inversiones. Otros han manifestado su alarma acerca del creciente poder y la concentración de las empresas multinacionales (las primeras quinientas de ellas controlan las dos terceras partes del comercio mundial). Sin embargo, otros han advertido acerca de las potenciales dificultades para ajustar el trabajo. Y los estándares ambientales que resulten de los esfuerzos de las organizaciones comerciales regionales e internacionales, en particular, con respecto al TLCAN. Y algunos han incluso ligado la internacionalización del comercio con la ruptura del estado nación, no sólo por referencia a los casos relativamente benignos de movimientos separatistas en lugares tales como Quebec, Cataluña y la Región Vasca, sino también en términos de fundamentalismo religioso y movimientos comunitarios.

Más aún, a lo largo de esta dispersión de operaciones, las multinacionales han perdido paulatinamente cualquier sentido de la obligación para permanecer en comunidades en las que han invertido. Incluso las multinacionales de países tales como Alemania, donde las empresas tradicionalmente han sentido una obligación social hacia la comunidad en la que ellas operan, se han reubicado paulatinamente con un ojo en los impuestos más bajos y en menores sueldos. Y si ellas permanecen o se cambian, las multinacionales usan exitosamente su movilidad para presionar a los trabajadores y para ganar concesiones salariales. Finalmente, las empresas multinacionales han sido también bastante propensas a minimizar sus obligaciones fiscales a través de los precios de transferencia, determinando beneficios o pérdidas en los países donde las leyes impositivas son benéficas para la compañía, a pesar de los mejores esfuerzos por países tales como Japón y los Estados Unidos para limitar esta práctica.⁴²

La independencia de las empresas multinacionales del estado nación está creciendo no sólo como resultado de su creciente libertad económica sino también debido a su creciente influencia política. Las empresas tienen acceso a las negociaciones supranacionales no sólo a través de los gobiernos nacionales, sino también directamente. Y ello también tiene influencia, como es el caso de las negociaciones del TLCAN con respecto al negocio automotriz⁴³ o en la Unión Europea, donde la influencia de los negocios varía de sector a sector.⁴⁴

⁴² *Ibid. Op. cit., loc. cit.*

⁴³ LORRAINE EDEN and MAUREEN APPEL MOLOT, "Insiders and Outsiders: Auto Industry Policy Choices in the NAFTA Debate," in ROBERT G. CUSHING *et al.*, *The Challenge of NAFTA: North America, Australia, New Zealand and the World Trade Regime*, Austin, Tex.: Lyndon B. Johnson School of Public Affairs, 1993, 175-90.

⁴⁴ SEE ANDREW MCLAUGHLIN, GRANT JORDAN, and WILLIAM A. MALONEY, "Corporate Lobbying in the European Community," *Journal of Common Market Studies* 31 (2), June, 1993, pp. 191-212; and JUSTIN GREENWOOD and KERSTEN RONIT, "Interest Groups in the European Community: Newly Emerging Dynamics and Forms," *West European Politics* 17 (1), January, 1994, pp. 37-38. Multinational business independence from the nation-state is growing not only as a result of its increasing economic freedom but also because of its growing political clout. Business has access to supranational negotiations not only through national governments, but also directly. And it also has influence, as in the

Las operaciones son una cosa y el control de las entidades otra. No hay duda de que las corporaciones globales tienen operaciones dispersas por todos lados. Pero sugerir que el país de origen de las corporaciones grandes ya no tiene importancia o que su tamaño no cuenta debido a la descentralización de su organización es un gran salto a la credulidad. Incluso si la sabiduría convencional es correcta al asumir que los gobiernos nacionales hoy pueden hacer poco más que invertir en infraestructura, capacitación y educación para hacer que sus países sean más atractivos a los inversionistas, sigue habiendo otras maneras a través de las cuales los gobiernos hacen una diferencia para las empresas grandes. Por ejemplo, la incorporación de las leyes e impuestos continúa afectando en la manera en que las corporaciones operan (por ejemplo, el alto impuesto sobre las utilidades que padecen las empresas japonesas para concentrarse en la participación en el mercado o las leyes impositivas americanas que favorecen la deuda sobre el capital). Más aún, las corporaciones generalmente tienen una relación especial con el país de origen, siendo capaces de ser tomadas en cuenta por el gobierno para que acudan en su auxilio, para proteger los mercados existentes y ayudar a penetrar otros. Adicionalmente, la cultura de las empresas multinacionales, tanto como su control, tienden a permanecer identificadas con los ciudadanos del país de origen de la compañía, siendo capaces de ser tomadas en cuenta por el gobierno para que acudan en su auxilio, para proteger los mercados existentes y ayudar a penetrar otros. Adicionalmente, la cultura de las empresas multinacionales, tanto como su control, tienden a permanecer identificadas con los ciudadanos del país de origen de la compañía.⁴⁵

En pocas palabras, el control de las multinacionales, permanece en las manos de relativamente pocos individuos, quienes, por medio de su nacionalidad y posición, tienen acceso especial al poder en los estados nacionales, y quienes, por medio de la naturaleza global de sus responsabilidades, tienen la posibilidad de evitar el control nacional. Surge, entonces, como una actividad relevante de las entidades multinacionales la Planeación Fiscal. Las causas por las que se plantea hoy la planificación fiscal internacional son fundamentalmente: *a)* De una parte, la competitividad internacional, consecuencia de los cambios políticos y económicos recientes, que afectan extraordinariamente a la economía mundial, sometiéndola a tensiones desconocidas, y *b)* De otra, la incidencia que tiene en el movimiento de capitales la fiscalidad. La cuestión esencial es cómo minimizar el coste fiscal, sin transgredir la legalidad vigente.⁴⁶ Una y otra vez las cortes han dicho que no hay nada de malo en arreglar de tal manera los negocios propios que se mantengan los impuestos lo

case of the NAFTA negotiations with regard to the automotive market, or in the EU, where the influence of business lobbies varies from sector to sector.

⁴⁵ SCHMIDT, VIVEN A., *op. cit.*, *loc. cit.*

⁴⁶ GUTIÉRREZ DE PABLO, GONZALO, "Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de los paraísos fiscales. Análisis de algunas medidas de prevención", en *Impuestos*, t. I, 1995, p. 458

más bajo posible. Todos lo hacen así, ricos o pobres; y todos actúan correctamente, porque nadie tiene un deber público de pagar más de lo que la ley contempla: los impuestos son exacciones forzadas, no contribuciones voluntarias. Demandar más en nombre de la moral es mera palabrería.⁴⁷

Relacionado con el punto del creciente poder de las multinacionales se han generado solamente artículos esporádicos en la prensa popular. Sin embargo, la luna de miel de los 80's, cuando los directivos fueron descritos como héroes en la prensa ya pasó. En los Estados Unidos, la ambición de los altos directivos es ahora el foco de la atención a medida en que las revistas de noticias detallan los astronómicos paquetes salariales que, en 1993 dotaron a los altos ejecutivos de salarios que estuvieron por encima de los 200 millones.

4. COMPETENCIA FISCAL: CONCEPTO, NATURALEZA E INICIATIVAS PARA ENCAUZARLA⁴⁸

En nuestros días, el intercambio de información entre las diversas administraciones tributarias, va produciendo cada vez más frutos. Una de las piedras angulares de un efectivo sistema de control fiscal es la información (*intelligence*); el control de las obligaciones tributarias no representa otra cosa que administrar información; la función de la obtención de información es determinar hasta qué punto el obligado tributario está cumpliendo con sus deberes fiscales. A través de una eficiente red de información, los agentes tributarios pueden verificar qué obligados tributarios realizan hechos con trascendencia fiscal y el alcance de la misma.⁴⁹

Nuestra época se caracteriza, entre otras cosas, por ser una sociedad altamente demandante de información y por la gran facilidad en el movimiento de considerables sumas de dinero, muchas de ellas en los denominados paraísos fiscales⁵⁰ así como por la facilidad con que se puede lograr la reubicación

⁴⁷ GUNN, ALAN, *Tax Avoidance*, *Michigan Law Review*, vol. 76, núm. 5, abril, 1978, p. 736, "Over and over again courts have said that there is nothing sinister in so arranging one's affairs as to keep taxes as low as possible: Everybody does so, rich or poor; and all do right, for nobody owes any public duty to pay more than the law demands: taxes are enforced exactions, not voluntary contributions. To demand more in the name of morals is mere cant."

⁴⁸ SERRANO ANTÓN, FERNANDO, "Conferencia pronunciada en el INACIPE de México, D.F.", el 19 de marzo de 2003, apuntes tomados por el autor.

⁴⁹ CARRERO CALDERÓN, JOSÉ MANUEL, "La protección de los obligados tributarios en el procedimiento de intercambio de información", *Estudios Financieros*, núm. 211, Madrid, 56/2000, pp. 103 y ss.

⁵⁰ Cfr. SPITZ, BARRY, *International Tax Heavens Guide*, HARDCOUT Professional Publishing, San Diego, 1999, p. 3. There are now almost sixty offshore financial centers in the world, many within the jurisdiction of major economic powers with ostensibly high levels of taxation. The sums involved are huge. The most recent estimates are that US \$5 trillion is held offshore. To gain a feel for the relative scale of offshore operations, it should be remembered that all central bank reserves at December 31, 1991, were estimated at approxi-

de las inversiones hacia regímenes tributarios y condiciones más benignas desde el punto de vista tributario que las ofrecidas en los países denominados de alta tributación.⁵¹ También viene observándose un aumento del fraude y evasión fiscal internacional como resultado de la escalada de lo que se ha dado en llamar el “*dumping fiscal*” (*fiscal degradation/harmful tax competition*); este fenómeno ha terminado “degenerando” de tal modo que tanto el Comité Fiscal OCDE, como el ECOFIN de la UE han alertado sobre la necesidad de poner coto a la escalada que viene experimentando.⁵² Estas prácticas han propiciado el auge de los paraísos fiscales que son la consecuencia lógica de un entorno competitivo en el ámbito fiscal, en el cual se lleva hasta las últimas consecuencias la competencia fiscal, de tal manera que se procura ofrecer mejores condiciones a la inversión extranjera, incluso a costa de los propios ingresos tributarios, dado que es la forma más fácil de allegarse capitales extranjeros.

La competencia fiscal⁵³ se produce como consecuencia de la globalización, dado que en el entorno global existe una mayor libertad de movimiento en capitales, bienes, servicios y personas.⁵⁴ Debido a ello, las inversiones tratan de lograr la máxima eficiencia, y por ello se asientan en los lugares donde pueden obtener mayores rendimientos por el capital invertido.⁵⁵ La razón

mentely US \$1 Trillion”. (Actualmente existen casi sesenta centros financieros “offshore” en el mundo; muchos al interior de la jurisdicción de poderes económicos mayores con aparentemente altos niveles de tributación. Las sumas involucradas son enormes. Las estimaciones más recientes indican que se mantienen 5 billones de dólares en estos centros. Para darnos una idea de la importancia de las operaciones offshore, debe recordarse que la totalidad de las reservas del banco central, al 31 de diciembre de 1991, fueron estimadas aproximadamente en un billón de dólares.)

⁵¹ EWING, JACK *et al.* *Tax-cut fever*, *Diritto e Pratica Tributaria*, Business Week, LXXI, 4, p. 3a., 6 mar 2000. The euro single currency has made capital more portable than ever before, so that investment flows quickly to wherever conditions are most favorable. (El euro como moneda única ha hecho al capital más volátil que nunca, de tal manera que la inversión fluye rápidamente hacia donde las condiciones son más favorables).

⁵² CARRERO CALDERÓN, JOSÉ MANUEL, *La protección...*, pp. 103 y ss.

⁵³ *Cfr.* OWENS, JEFFRY, “Tax competition and Tax Co-ordination between Countries within and outside of EU”, Austrian Federal Ministry of Finance and Austrian Institute of Economic Research, Conference on Tax Competition and Tax Co-ordination, Vienna, 1998, July 13 and 14, pp. 11-12.

⁵⁴ BOLKESTEIN, FRITS, *op. cit.*, p. 401. Improvements in communication and transport, and above all the rise of the Internet, are creating great new opportunities for businesses but also complex challenges for taxation systems. It is becoming increasingly easy to evade tax by moving mobile capital to low tax jurisdictions or tax havens. (Los progresos en las comunicaciones y transportes, y sobre todo el surgimiento del Internet, están generando grandes oportunidades nuevas para los negocios pero también retos complejos para los sistemas impositivos. Cada vez es más fácil evadir impuestos por medio de la movilización de capitales a las jurisdicciones de baja imposición o paraísos fiscales).

⁵⁵ BRACEWELL-MILNES, BARRY, “Tax avoidance and tax competition”, *INTERTAX*, Amsterdam, 6-7, 1991, p. 298; “We are facing more and more difficulties attracting people to France”, says Bernard Gilly, Transgene’s CEO. “If the French government does not react very rapidly, there will be enormous difficulty for the high-technology sector.” (“Estamos enfrentando cada vez más y más dificultades para atraer gente a Francia”, dijo Bernard

por la cual la competencia nociva se convirtió en un tema global, puede encontrarse en el fenómeno de la liberalización y la globalización durante el siglo XX. La expansión del comercio internacional y de las actividades de inversión originaron nuevas posibilidades para la evasión fiscal, y por ello, los impuestos se han convertido en un factor clave de las relaciones económicas. Al mismo tiempo, los gobiernos están enfrentando dificultades para recaudar impuestos sobre la renta de las inversiones móviles internacionales. Actualmente, tanto los países miembros de la OCDE como los no miembros están experimentando la pérdida de ingresos y la erosión de la base tributaria como resultado de la competencia fiscal nociva.⁵⁶

La movilidad de capitales, bienes, servicios y personas es, en principio, una de las tendencias actuales del comercio mundial, aplicadas, fundamentalmente, al interior de los bloques comerciales como la Unión Europea y el Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Dicha movilidad, en principio, es legal y por ellas se ven beneficiadas las jurisdicciones fiscales que ofrecen mayores garantías a los inversionistas; por ello, es característico el comportamiento que tienen determinadas jurisdicciones fiscales como Suiza, Luxemburgo y otros países que ofrecen condiciones que no otorgan otros países considerados de alta tributación.⁵⁷ La meta que se propuso lograr la OCDE consiste en asegurar la integridad de los sistemas tributarios a través de la eliminación de la erosión de la base impositiva, la distorsión tributaria del comercio y la inversión y la transferencia de recursos. En el reporte del 2000, la OCDE establece que su trabajo se propone asegurar la equitativa distribución de las

Gilly, Director General de la empresa Transgenes. "Si el gobierno francés no reacciona rápidamente, habrá enorme dificultad para el sector de alta tecnología.")

⁵⁶ GYONGY VEGH, PERLA, *OECD Tax Haven and Harmful Tax Regime List Published*, European Taxation, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Agosto, 2000, pp. 391 y ss.

"The reason why harmful tax competition became a global issue can be found in the phenomenon of liberalization and globalization in the 20th century. Expanded international trade and investment activities created new facilities for tax avoidance, and so taxes have become a key factor in economic relations. At the same time, governments are facing difficulties in collecting taxes on income from internationally mobile investments. Currently, OECD Member countries as well as non-member countries suffer from revenue loss and tax base erosion as a result of harmful tax competition."

⁵⁷ Una de las consecuencias de la competencia fiscal es la simplificación de las legislaciones fiscales y, como consecuencia de ello, de los trámites y obligaciones fiscales formales. "While I have to accept his view that even with a total rewrite successfully achieved tax law would still be highly complex, at least, as he himself accepts, it would be more accessible than it is today, and that can only be desirable, as has been recognized by every commentator in the field". A pesar de que tengo que aceptar su punto de vista (De Avery Jones) de que incluso con una revisión total de las leyes fiscales realizada exitosamente éste seguiría siendo altamente compleja, por lo menos, como él mismo acepta, sería más accesible de lo que es en la actualidad y esto sólo puede ser deseable, como ha sido reconocido por todos los comentaristas del tema". BEIGHTON, LEONARD, *Simplification of Tax Legislation: How are we getting on?*, B.T.R., núm. 6, Maxwell, 1996, p. 603.

cargas tributarias y la neutralidad impositivas tanto en el presente como en el futuro.⁵⁸

Debe identificarse como Paraísos Fiscales no solamente a los países que ofrecen buenas condiciones fiscales y económicas sino también a los que lo hacen desde el punto de vista mercantil. Ejemplo de ello, pueden ser aquellos países que permiten la suscripción y negociación de acciones al portador por las consecuencias que ello implica con respecto al secreto bancario.

Así, conviene preguntarnos, ¿qué podemos entender por competencia fiscal? La utilización consciente de las disposiciones fiscales para propiciar la captación de actividades económicas o capitales extranjeros para el país. Como consecuencia de la competencia fiscal, algunas veces se captan mayores inversiones, pero a la vez se erosiona la base imponible de un país y se beneficia a otro. Si estudiamos las distintas iniciativas que tienen que ver con la competencia fiscal, se ve que, como consecuencia de ellas, se produce una degradación fiscal a nivel general o una disminución de las tasas impositivas o cargas fiscales. Cuando un país presenta una iniciativa de reducción fiscal, lo veremos más adelante en el análisis que haremos desde la perspectiva de la teoría de juegos, otro país hace algo parecido o mejor para defender sus intereses, iniciando un juego que termina en la imposición nula que es el caso de algunas de las jurisdicciones denominadas paraísos fiscales o jurisdicciones de baja imposición fiscal. Esa cadena de acciones y reacciones produce una erosión de la base imponible de los estados implicados y como consecuencia de ello, se podría llegar, por lo menos hipotéticamente, al momento en el que no se podrían sufragar los gastos públicos.

De hecho, uno de los fenómenos constatables en los últimos tiempos se refiere a la baja general, incluso en los países de alta tributación, de las tasas del ISR. Está documentado que el descenso de las tasas impositivas ha sido enorme en este rubro. Durante mucho tiempo las tasas anduvieron por arriba del 56% en algunos países; ahora el promedio anda por el 35% y la tendencia es a seguir bajando y logrando una mayor simplificación.⁵⁹ Puede observarse, pues, que como resultado de competencia se ha producido una reducción en las tasas impositivas.⁶⁰ Ello es consecuencia de que las jurisdicciones fiscales, inser-

⁵⁸ *Ibid.* p. 392. "The stated goal of the OECD is to secure the integrity of tax systems by eliminating tax base erosion, tax distortion of trade and investment, and income shifting. In the 2000 Report the OECD states that its work is intended to ensure fairly shared tax burdens and tax neutrality both in the present and future."

⁵⁹ EWING, JACK, *et al.* *Tax-cut fever*, *Business Week*, *Diritto e Pratica Tributaria*, LXXI, 4, p. 3a., 6 de marzo de 2000, Leaders of both left and right in Germany, France, Spain, and Italy are either cutting taxes or thinking about it. The net result could be a round of reductions that pumps hundreds of billions into the European economy. (Líderes tanto de izquierda como de derecha en Alemania, Francia, España e Italia están ya sea recortando los impuestos o pensando en ello. El resultado neto podría ser una ola de reducciones que inyectaría cientos de miles de millones a la economía europea).

⁶⁰ *Ibid. Loc. cit.*, Germany and France still have a lot of work to do. Even after reforms, Germany's effective corporate tax rate will be 38.6% in 2001. France's rate is 40%, even

ándose en la política económica del país, tratan de atraer o retener capitales e inversiones. Por el momento, se ignoran los límites hasta dónde se puede llegar con estas prácticas.

La competencia fiscal puede tener una doble dimensión. Podría considerarse como benigna, si se toma en cuenta la reducción de las tasas y la simplificación de los procesos fiscales, pero a la vez presenta una dimensión nociva⁶¹ derivada de la reducción de los ingresos fiscales para los países y la consecuente inestabilidad de las finanzas públicas. La competencia fiscal puede ser benigna o nociva, dependiendo de los efectos que se produzcan. Ciertamente no hay una distinción clara de lo que pudiera considerarse como sana competencia fiscal en contraposición de la nociva. Es difícil definirla, pero se puede detectar de inmediato a través de sus resultados. Estos resultados producen, como hemos visto, por un lado, la reducción de la carga fiscal para el contribuyente y la disminución de ingresos para el Estado. Una competencia fiscal sana es la que atrae inversiones sanas, donde hay una inversión económica, el factor fiscal no es el determinante, no es el primordial o fundamental. Sin embargo, no es aceptable cuando se produce como consecuencia de las interacciones de las bases imponibles de los países... reducción fiscal global.

Ciertamente, es preciso notar que la competencia fiscal sana induce a los gobiernos a ser más eficientes a la hora de gestionar el dinero público, y en ese sentido les plantea un objetivo que deben cumplir. Por ello, se puede decir que una sana competencia fiscal puede traer como consecuencia la eficiencia del sector público, ya que al reducirse las tasas y al simplificar las regulaciones, se tiene que lograr una mayor efectividad en el uso de los recursos públicos. Por otro lado, la competencia fiscal tiene que ver también con los servicios que se ofrecen a los contribuyentes porque no se puede recaudar mucho, si se ofrecen pocos servicios públicos, es decir, si no hay un retorno por servicios públicos por los que las empresas consideran que están pagando impuestos. Adicionalmente, se procura una mayor simplificación en el cum-

after several cuts. That compares with 30% in Britain, which began cutting corporate rates in the mid-1980s. (Y Alemania y Francia todavía tienen mucho trabajo que hacer. Incluso después de las reformas, la tasa corporativa de impuesto efectiva será de 38.6% en 2001. La tasa en Francia es del 40% incluso después de algunos recortes. Esto se compara con el 30% de Gran Bretaña, que comenzó a reducir las tasas de impuestos corporativos a la mitad de los años 80's.)

⁶¹ OWENS, JEFFREY, "Curbing... pp. 231-2. Similarly, four key factors assist in identifying harmful preferential tax regimes: *i*) the regime imposes a low or zero effective tax rate on the relevant income; *ii*) the regime is 'ring-fenced'; *iii*) the operation of the regime is non-transparent; and *iv*) the jurisdiction operating the regime does not effectively exchange information with other countries. (De una manera semejante, concurren cuatro factores clave para identificar los regímenes fiscales preferenciales nocivos: *i*) El régimen impone una tasa de impuesto efectiva baja o cero sobre los ingresos relevantes; *ii*) el régimen está acotado *iii*) La operación del régimen es no transparente y *iv*) la jurisdicción que opera el régimen no intercambia efectivamente información con otros países.)

plimiento de las obligaciones formales y así se logra que los contribuyentes puedan disfrutar más del dinero. Desde el punto de vista del Estado, sin embargo, es indispensable mantener la recaudación a un nivel suficiente para ofrecer los servicios necesarios para la buena marcha de la sociedad.

Entre las medidas que suelen tomar las administraciones fiscales para obtener una mayor competitividad fiscal, se pueden mencionar las siguientes:

- La reducción de las tasas del ISR a los no residentes, en caso de convenio de Doble Imposición.
- Las vacaciones fiscales que constituyen un tiempo durante el cual las empresas no pagan el ISR. Ejemplo de la aplicación de esta práctica lo constituye la República de Irlanda, que durante un buen tiempo otorgó facilidades en este sentido y actualmente es uno de los países de mayor crecimiento económico en Europa.
- Reducción de las tasas de retención aún en el caso de no tener convenio de Doble Imposición Internacional.
- La posibilidad de aplicar las depreciaciones aceleradas, de tal manera que muy pronto se puedan deducir las inversiones realizadas.
- La posibilidad de establecer reservas libres.
- La ausencia o laxitud en la regulación de los precios de transferencia y de la subcapitalización, que tienden a disminuir las bases imponibles. Así, se crean gastos artificiales, de acuerdo con lo que permite la legislación, y se reduce la carga fiscal lo más posible.

Como resultado de la globalización y del intercambio comercial los países, en la actualidad, son cada vez más interdependientes; así se ha visto por las crisis recurrentes de la economía mundial ⁶²

5. LA COMPETENCIA FISCAL DESDE LA TEORÍA DE JUEGOS

Algunos economistas usan la teoría de juegos para estudiar las consecuencias de las interacciones estratégicas, y nosotros, por nuestra parte, recurriremos a un juego simple para ilustrar las consecuencias de esta interacción entre dos países y sus efectos en la recaudación. La tabla 1 muestra esta interdependencia entre el País A y el País B. ⁶³

⁶² "...se viene observando que el mundo, observado desde una perspectiva económica, no aparece dividido en Estados separados por fronteras, sino que, en virtud de los grandes avances tecnológicos, se han superado los esquemas nacionales, de suerte que aparece como un gran mercado global en el que los diferentes factores económicos de producción fluyen conformando una economía mundial abierta y altamente interrelacionada". CALDERÓN CARRERO, *op. cit.*, p. 5.

⁶³ Véase también un ejemplo análogo que establece el principio de suficiencia abordado por PEÑA ÁLVAREZ, FERNANDO, "La Fiscalidad internacional desde la perspectiva de la teoría de la Hacienda Pública", en CORDÓN EZQUERRO, TEODORO, *et al.*, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pp. 28 y ss.

Por razones de simplificación, suponemos que cada país puede elegir entre dos tipos de tasa impositiva: una tasa impositiva alta del 40% y una tasa impositiva baja del 25%. La primera cifra de cada celda de la matriz de la tabla 1, corresponde a los ingresos tributarios del País A, y el segundo número corresponde a los ingresos tributarios del País B. El hecho de adoptar una tasa impositiva baja, significa que el país en cuestión, opta por una estrategia fiscal competitiva, a través de la cual decide captar un mayor número de contribuyentes en un entorno internacional. Optar, en cambio por una tasa impositiva alta implica que el país en cuestión pretende adoptar una política fiscal de coordinación en la que cobra gran relevancia la negociación y los acuerdos con otros países por medio de los acuerdos bilaterales.

TABLA 1

Matriz de ingresos tributarios			
PAÍS A	PAÍS B		
	Tasa Tributaria	25%	40%
	25%	\$25, \$25	\$50, -40
40%	-\$40, \$50	\$40, \$40	

Si observamos la tabla, veremos que si ambos países aplican una tasa impositiva del 25%, los dos países tienen \$25 de ingresos tributarios. Si el País A aplica el 25% y el País B establece el 40%, el País A obtiene ingresos por \$50, mientras que el País B sufre pérdidas de \$40. Como explicación, valga decir simplemente que a una tasa impositiva más baja, el País A le arrebató los contribuyentes al País B y obtiene mayores ingresos a costa de su contraparte. Por el contrario, si el País A cobra la tasa alta impositiva del 40% mientras que el país B cobra la tasa baja del 25%, el País B le gana los contribuyentes al primero. En este punto, el País A pierde \$40, mientras que el País B obtiene ingresos tributarios por \$50. En cambio, si ambos países cobran la tasa impositiva alta del 40%, los dos países tienen un ingreso de \$40, puesto que comparten equitativamente “el mercado de contribuyentes”, dado que no hay desplazamiento de recursos de un país a otro por motivos fiscales, dado que ambos tienen el mismo nivel impositivo.

La tabla 1 nos revela que el ingreso tributario que obtiene el País A depende no sólo de la tasa impositiva que cobra él mismo, sino también de la tasa impositiva que aplica la contraparte. Dada esta situación, ¿qué tasa impositiva sería mejor que estableciera cada uno de los países? Inicialmente, podría parecer que la respuesta más adecuada consiste en cobrar ambos el 40%, puesto que, si efectivamente se cobra esta tasa tributaria, el ingreso sería de \$40 para cada uno de los países. Sin embargo, nótese que si el País B aplica-

ra una tasa tributaria del 40 %, el País A podría incrementar sus ingresos de \$25 a \$50 bajando su tasa al 25%.

Para determinar el equilibrio que se produce en este oligopolio, considere la tabla 1 desde la perspectiva del País A. Si el País B cobrara el 25%, el País A maximizaría sus beneficios al cobrar el 25%, puesto que los beneficios que le corresponden de \$25 de ingresos, son preferibles a la pérdida de \$40 en que incurriría por cobrar la tasa tributaria alta, contra la más baja del competidor. Si el País B cobrara el 40%, al País A le iría mejor cobrando el 25%, puesto que los ingresos de \$50 son más altos que los ingresos de \$40 que obtendría si cobrara la tasa impositiva más alta. En pocas palabras, no importa qué tarifa aplique el País B; en este ejemplo el País A está siempre mejor por el hecho de aplicar una tasa tributaria más baja. Nótese que debido a que la matriz de utilidad es simétrica, todo lo anterior también es cierto desde el punto de vista del País B. Por tanto, el equilibrio que se deriva de este mercado oligopólico se produce cuando cada país cobra la tasa impositiva más baja para obtener ingresos de \$25.

Este resultado es sorprendente a primera vista. Cada país se da cuenta que le conviene cobrar una tasa impositiva más baja, incluso aunque ambos países se beneficiaran en caso de que se pusieran de acuerdo para cobrar la tasa alta.⁶⁴ ¿Por qué los países no se ponen de acuerdo para cobrar la tasa alta? De hecho así lo han estado haciendo algunos de los países considerados de tributación normal, sin embargo, siempre hay un país no dispuesto a entrar en el acuerdo y de ahí nacen los países con Regímenes Tributarios Preferentes, conocidos durante mucho tiempo como Paraísos Fiscales.⁶⁵ Incluso

⁶⁴ BRACEWELL-MILNES, BARRY, *Tax avoidance and cit*, p. 298. People of the same trade seldom meet together, even for merriment and diversion, but the conversation ends in a conspiracy against the public, or in some contrivance to raise prices.' (Adam Smith, *The Wealth of Nations*) Similarly, taxgatherers seldom meet their colleagues from other countries, even on social occasions, without seeking to intensify the co-operation between national tax authorities in the struggle against international tax avoidance (reduction).

Las personas del mismo giro de negocios, algunas veces se encuentran, incluso por alegría y diversión, pero la conversación termina en una conspiración contra el público o en una colusión para subir los precios. (La Riqueza de las Naciones. De una manera semejante, los recolectores de impuestos algunas veces se reúnen con sus colegas de otros países, incluso en eventos sociales, sin buscar intensificar la cooperación entre las autoridades tributarias nacionales en la lucha contra la elusión (reducción) fiscal).

⁶⁵ Vid. MOERMAN, SÉBASTIEN, "The Main Characteristics of Tax Havens", *INTERTAX*, vol. 27, núm. 10. Most of the tax havens do not collect any tax or collect a tax lower than the one that would have been paid by the resident of the tax haven in his country of origin. (La mayoría de los Paraísos Fiscales no cobran impuestos o cobran un impuesto inferior al que debería pagar el residente de un paraíso fiscal en su país de origen). Thus, certain countries are considered as having no tax, even if they collect certain taxes, for example on salaries. This is the case notably for the Caribbean, the Bahamas, the Cayman Islands, the Turks & Caicos Islands, Nauru and Vanuatu. Some other countries such as Panama or Costa Rica do not collect any tax on income having a foreign origin. (Así, se considera que algunos países no cobran impuestos, incluso si cobran impuestos bajos, por ejemplo sobre los salarios. Este es el caso digno de tomarse en cuenta para

países que aparentemente están considerados como de alta tributación, establecen sectores tributarios privilegiados que traen como consecuencia el desequilibrio del sistema establecido a través de un posible acuerdo. El convenio para cobrar una tasa tributaria alta, sería un ejemplo de coordinación entre países: Actuar en coordinación y cumplirlo, significa que ambos países lograrían mejores resultados recaudatorios, pero vale la pena insistir en que a muchos países no les interesa participar en los acuerdos y se mantienen con tasas de tributación baja, con el objeto de captar el mayor número de contribuyentes,⁶⁶ ya que: “al existir una diferente fiscalidad, los rendimientos netos obtenidos después de impuestos son distintos, la actividad económica se desplazará hacia aquellos territorios en los que el coste impositivo sea menor”.⁶⁷

En el ámbito internacional, a los diferentes países les conviene coordinarse para establecer tasas impositivas que signifiquen mayores ingresos para ambos. Hay poderosas razones para hacerlo, dado que de lo contrario, la captación tributaria se reduciría significativamente. Supóngase que las autoridades hacendarias de los países en cuestión, tienen un acuerdo y determinan cobrar la tasa impositiva alta. ¿Tendrían los países algún incentivo de peso para cumplir su promesa? Consideremos el punto de vista del País A. Si dicho país incumple el acuerdo de coordinación bajando sus tasas impositivas, incrementaría sus ingresos de \$25 a \$50. Así, para el País A resulta atractivo inducir al País B a cobrar una tasa alta de impuestos, de tal manera que el País A pueda, posteriormente, incumplir el acuerdo para obtener mayores ingresos. Naturalmente, el País B se da cuenta de las repercusiones negativas que tiene cobrar la tasa tributaria alta y por ello, se reduce la probabilidad de que el acuerdo se concrete como primera opción.

Como consecuencia del análisis anterior, podemos ver que la competencia fiscal produce una disminución en la recaudación de impuestos por parte de

algunos países del Caribe, Bahamas, las Islas Caimán, las Islas Turcos y Caicos, Nauru y Vanuatu. Otros países como Costa Rica no cobran impuestos sobre los ingresos que tienen su origen en el extranjero).

⁶⁶ Véase, SPTIZ, BARRY, 2000, *International Tax Havens Guide*, Harcourt Professional Publishing, New York, p. 3. “There are now almost sixty offshore financial centers in the world, many within the jurisdiction of major economic powers with ostensibly high levels of taxation. The sums involved are huge. The most recent estimates are that US \$ 5 trillion is held offshore. To gain a fill for the relative scale of offshore operations, it should be remembered that all central bank reserves at December 31, 1991, were estimated at approximately US \$ 1 trillion. “Actualmente existen casi sesenta Centros Financieros Internacionales en el mundo, muchos de ellos al interior de una jurisdicción de mayor poder económico y con verdaderamente altos niveles de tributación. Los montos que se manejan son enormes. Las estimaciones más recientes consideran que se mantienen 5 billones (trillones en inglés) de dólares en estos centros. Para darnos una idea de la magnitud de las operaciones “offshore”, debe recordarse que las reservas de todos los bancos al 31 de diciembre de 1991, fueron estimadas en aproximadamente un billón (trillón en inglés) de dólares.

⁶⁷ PEÑA ÁLVAREZ, FERNANDO, “La Fiscalidad internacional desde la perspectiva de la teoría de la Hacienda Pública”, en CORDÓN EZQUERRO, FERNANDO, *et al.*, *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pp. 28 y ss.

las administraciones fiscales, si quieren permanecer competitivas, en caso contrario se “saldrán del mercado”.

6. EVASIÓN FISCAL, ELUSIÓN FISCAL

Un título de cuatro palabras que en términos tributarios, expresa una de las cuestiones fundamentales de las sociedades modernas en lo que se refiere al qué y dónde está la frontera entre lo prohibido y lo permitido. En otras palabras, ¿qué tan amplio es el margen de la libertad de intereses privados de individuos o empresas en el estado a nivel nacional e internacional?⁶⁸

En el pasado, las respuestas eran más simples. La ley penal era el árbitro básico en la distinción entre deshonestidad e ingenio. En nuestros días, esas dos nociones se entremezclan en algunos puntos en un área gris, en la que la reprobación es contrabalanceada por la admiración, permitiendo un reto a los talentosos, pero rectos abogados, al mismo tiempo que causa alguna exasperación por la pérdida de tiempo derivada de la oposición entre administraciones y contribuyentes.

La sofisticación creciente de manera sostenida de las medidas fiscales en línea con las necesidades de los estados, induce al contribuyente a buscar maneras de apretar la tuerca: una manera es defraudar, otra es jugar con las reglas, una tercera es ubicarse a sí mismo en la mejor situación legal posible.

La primera vía constituye la evasión fiscal, la segunda se refiere a la elusión fiscal ilegal y la tercera la elusión fiscal permitida.

Así, pues, en un afán constante de reducir la carga impositiva y buscar la eficiencia, algunas entidades y grupos empresariales de corte transnacional, han aguzado su ingenio para evitar el problema de la tributación excesiva siempre que pueden; en ocasiones, a través de medios lícitos, en otras circunstancias no tanto, o por lo menos no tan claramente lícitos. Con la progresiva internacionalización de la economía, así como con la libertad en el movimiento de capitales, cualquier ciudadano del mundo, bien sea empresario o simplemente titular de un patrimonio, se plantea minimizar al mismo tiempo que sus costos de producción o financieros, los fiscales. De esta manera surge la “Planificación Fiscal Internacional” (*Tax Planning International*).⁶⁹ También viene observándose un aumento del fraude y evasión fiscal internacional como resultado de la escalada en lo que se ha dado en llamar el “*dumping* fiscal” (*fiscal degradation/harmful tax competition*); este fenómeno ha terminado “degenerando” de tal modo que tanto el Comité Fiscal OCDE, como el ECOFIN de la UE han alertado sobre la necesidad de poner coto a la escalada que viene experimentando.⁷⁰

⁶⁸ Vid. INTERNATIONAL BAR ASSOCIATION, *Tax Avoidance, Tax Evasion*, BTR, Sweet & Maxwell, London, 1982, pág. VIII.

⁶⁹ GUTIÉRREZ DE PABLO, GONZALO, *op cit.*, p. 457.

⁷⁰ CARRERO CALDERÓN, JOSÉ MANUEL, *La protección...* pp. 103 y ss.

Un método común para reducir la carga impositiva es la financiación con recursos ajenos en vez de capitalizar a la empresa, es el método conocido como de subcapitalización. Este método muy utilizado y a menudo poco regulado, implica el uso de múltiples subsidiarias o personas físicas o jurídicas vinculadas, para operar en mercados internacionales y por medio de ellas, financiar tanto las transferencias centralizadas de tecnología o las actividades de obtención de créditos y adquisiciones.⁷¹ La financiación a través de créditos más que por medio del capital propio, cuando se rebasan ciertos parámetros y se realiza entre empresas vinculadas en el ámbito internacional, es lo que, en términos generales, constituye la subcapitalización.

Otro está constituido por el sistema de transferencia de precios basados en la determinación de precios superiores o inferiores a los de mercado más altos o inferiores que los precios normales de mercado para productos similares en calidad. A través de estos esquemas, una entidad internacional puede efectuar una transferencia de ingresos a través de una frontera nacional con el propósito de diversificar los ingresos entre jurisdicciones y bajar o subir a su conveniencia, la base impositiva, dependiendo de las tasas y facilidades impositivas de los países implicados.

Pero, a todo esto, ¿cómo se pueden definir evasión y elusión fiscal? No es tan sencillo establecer las fronteras entre la evasión y la elusión, de hecho, hacerlo de manera general sería una temeridad ya que los conceptos adquieren diferentes significados en los distintos países y épocas.⁷² Por ello, con el objeto de marcar claramente las fronteras de la evasión y de la elusión fiscal, es necesario echar una mirada a la situación legal en cada país y a la jurisprudencia sentada por las decisiones de la corte. Hay diferencias entre un país y otro en ambos sentidos. El problema más delicado surge al delinear el área de la elusión fiscal.⁷³ La elusión fiscal es el resultado, se dice, de una transacción

⁷¹ FATOUROS, A. A., *op. cit.*, pp. 43 y ss. Corporations have been ingenious in avoiding the overlap problem wherever possible. One common device is a system of transfer prices based on national rather than competitive or market-determining prices. By this scheme, a corporation can effect a transfer at a national boundary for the purpose of diverting income between jurisdictions. A related device, of course is the use of multiple operating, holding and financing subsidiaries for centralized technology transfer, borrowing and purchasing activities.

⁷² GUNN, ALAN, *Tax Avoidance...* p. 733. "The distinction between 'avoidance' and 'evasion' is quite clear in principle, though not always in fact: one 'evades' taxes by avoiding payment without avoiding liability, while one who avoids liability 'avoids' the tax. 'Tax avoidance' might also be used as shorthand for the suggestion that the law should be changed so that some who do not now pay a tax must in the future". (La distinción entre elusión y evasión es bastante clara en principio, aunque no siempre de hecho: Uno evade los impuestos cuando evita el pago sin eliminar la obligación, mientras que uno que elude la obligación elude el impuesto. La elusión debe también ser usada como clave para la sugerencia de que la ley debería ser cambiada de tal manera que algunos que no pagan ahora un tributo deban hacerlo en el futuro).

⁷³ La elusión fiscal internacional es la reducción de las obligaciones fiscales a través del movimiento o inacción de personas o fondos a través de las fronteras fiscales por métodos lega-

o serie de transacciones en las que uno arregla sus negocios de tal manera que resulta obligado a pagar menos impuestos de los que debiera haber pagado, si no fuera por los arreglos. Así, la situación que uno alcanza, puede, en ausencia de prescripciones antielusión, ser correctas desde el punto de vista jurídico. Los jueces de distintos países han enfatizado que no hay un deber patriótico de aumentar los impuestos que le corresponde pagar a cada quien.⁷⁴

Al respecto, con mucha frecuencia se ha enfatizado la calidad de ilegalidad de la evasión,⁷⁵ mientras que se considera que la elusión aprovecha las lagunas jurídicas para disminuir considerablemente la carga tributaria. Este sería el caso de la subcapitalización, en los países que establecen normas generales para evitar la elusión de impuestos. En los países en los que se encuentre establecido un *ratio*, no se puede considerar una práctica elusiva, sino un uso favorable de la legislación tributaria. Sin embargo, se reconoce que materialmente es imposible hacer una distinción entre evasión y elusión de una manera consistente para todos los países. Lo anterior es el resultado de que no solamente difieren las leyes fiscales, ya que la propia ley considera que el hecho de no ajustarse a las intenciones de la ley es ya, en algunos países, quebrantar dicha norma de tal manera que en esos países no hay una delimitación clara que permita hacer la distinción entre la elusión y la evasión de impuestos.

Por otro lado, las administraciones tributarias de algunos de los países de la OCDE, han considerado con bastante frecuencia que no hay una clara línea divisoria entre la disminución legítima del tributo, como cuando se obtiene tal minoración a través de la abstención del consumo de un objeto gravado o cuando se aprovechan las ventajas de un incentivo tributario y aquellas actividades que tienden a violar los propósitos de la ley. Adicionalmente también, las definiciones neutrales de elusión fiscal pueden ser diseñadas para incluir casos en los que no necesariamente se atraería la persecución de las autoridades fiscales. Se considera que es posible identificar con claridad los esquemas de evasión que deberían ser combatidos. La característica principal que debe buscarse en esos casos es descubrir si hay un intento por reducir las

les. "International tax avoidance is the reduction of tax liability through the movement or non-movement of persons or funds across tax boundaries by legal methods". "International Tax Avoidance, A study by the Rotterdam Institute for Fiscal Studies" (Kluwer 1979).

⁷⁴ SPITZ, PAG, *op. cit.*, p. XXVII. En el mismo sentido, conviene recordar que en Canadá se emitió una declaración de los derechos de los contribuyentes en la que se le informa que tiene el derecho de acomodar sus negocios para pagar el mínimo de impuestos requerido por la ley. *Vid.* ARNOLD J. BRIAN, "The Canadian General Antiavoidance Rule", *British Tax Review*, núm. 6, 1995, p. 543. It also issued a Declaration of Taxpayer Rights, which informed taxpayers that "[you] have a right to arrange your affairs in order to pay the minimum tax required by law".

⁷⁵ *Vid.* SPITZ, *op. cit.*, p. XXVIII. "As distinct from tax avoidance, which may remain lawful no matter how devious the transaction involved, tax evasion or dodgin always involves a breach of the law". "En la medida en que es distinta de la elusión fiscal, que puede permanecer legal no importa cuán desviada sea la transacción que implique, la evasión o sustracción de las leyes fiscales, siempre implica una infracción de la ley."

obligaciones fiscales a un nivel por debajo del que pretendió implantar el legislativo; así el método podría aplicarse a un ingreso particular en circunstancias específicas, y tales esquemas tendrían las siguientes características:

- En la mayoría de los casos, hay manipulación de los elementos que intervienen; estos elementos no hubieran adoptado la forma que tienen, en ausencia de los factores tributarios.
- La manipulación de los elementos permite obtener ventajas de las lagunas de la ley, como resultado de la aplicación de las normas legales con propósitos distintos de aquéllos para los que fueron creadas.
- Otro elemento que nos puede permitir el descubrimiento de la intención evasora, es la importancia que se le da al secreto. En estos casos, los asesores fiscales ofrecen técnicas de evasión ya diseñadas en las que uno de los términos del contrato de venta constituye la obligación para el contribuyente de conservar en secreto los detalles de la operación durante todo el tiempo que le sea posible.

En resumen, se puede decir que mientras las autoridades fiscales combaten la elusión fiscal, proceden simplemente como administradores de la ley y de acuerdo con lo que ellas entienden que ha sido el propósito del legislador o la intención de la ley. En algunos países el apoyo de las Cortes o Tribunales puede ayudar para ir clarificando las posibles interpretaciones que se le puede dar a lo establecido por el legislador como evasión y elusión fiscal. Aunque ciertamente, la administración tributaria no necesariamente asumirá como suyo el mismo punto de vista de la legislatura. El remedio en tales casos, es proponer que el legislativo haga cambios a la legislación. En otros los países en los cuales la interpretación de la ley es estricta, no habrá más remedio que recurrir a una nueva ley, por tanto, será necesario promoverla en los casos en los que la decisión de la Corte se decanta a favor del contribuyente.

A este respecto el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha enfatizado el punto de que no hay nada erróneo en aprovechar las lagunas de las leyes fiscales. La pérdida de ingresos que se tiene como resultado de la proliferación de los mecanismos de elusión está adquiriendo serias proporciones y es el contribuyente que se mantiene ajeno a la aplicación de las técnicas de elusión fiscal o quien no esté en una posición de aprovecharlas, quien tiene que pagar la cuenta que no pagan los demás en términos de una tributación más alta, con los consecuentes resultados en torno a la competitividad.

7. PLANEACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

La distinción entre evasión y elusión es un tema viejo con larga discusión en torno a él. La evasión, se piensa, es análoga a lo que sucede en el supermercado cuando alguien se sale sin pagar. La elusión, en cambio, implica la comparación entre varios centros comerciales para ver cuál tiene

los mejores precios y, en su caso decidirse por el más conveniente. Adicionalmente existe una tercera vía, de la que resulta la Planificación fiscal y que consiste en buscar la forma de tributar menos, pero con fundamento en la ley. Así, la Planificación Fiscal Internacional va de la mano con la planeación corporativa y consisten en estructurar las actividades económicas, de la manera más eficiente para quien la planea tanto desde el punto de vista fiscal como puramente empresarial. Con la Planeación Fiscal no se busca solamente evadir o eludir la tributación de forma directa, sino que se pretende encontrar la mejor opción legal, y por consiguiente la que resulte más favorable y eficiente.

Los límites entre las diversas técnicas, sin embargo, no están muy claros. Las administraciones tributarias consideran que en la medida en que se abuse de esos recursos se cae en conductas sancionables.⁷⁶ El atractivo de la búsqueda de una menor tributación, sin embargo, está inmerso en la milenaria lucha del Ser Humano contra el Fisco,⁷⁷ y nos invita a preguntarnos el por qué del surgimiento del tema de la planificación fiscal. A ello no se puede responder más que aduciendo el legítimo interés del ciudadano por reducir su carga tributaria.⁷⁸

Por otro lado, es preciso tomar en cuenta la propia actitud de los Estados, que van cediendo cada vez mayor soberanía a favor de instancias supranacionales u organismos multilaterales. Tal es el caso, por ejemplo de la Unión Europea, en donde los diversos países renuncian a su soberanía política, económica y monetaria; ejemplo de ello es la acuñación de una moneda única: el

⁷⁶ Durante mucho tiempo se ha insistido en que el punto de quiebre entre la planificación fiscal correcta y la evasión fiscal sancionable consiste en la motivación que se encuentra en el fondo de la conducta realizada. Si ésta es el resultado de un interés preponderantemente orientado a la disminución de la carga tributaria, se está en la hipótesis de evasión fiscal; aunque este principio entra en contradicción con el legítimo derecho a reducir la carga tributaria. "No puede ponerse en duda el derecho legal que tiene un contribuyente de disminuir o evitar en su conjunto, la cantidad de las que de otra manera serían sus cargas tributarias". GUNN, ALAN, *op. cit.*, p. 736. "The legal right of a taxpayer to decrease the amount of whatever otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted."

⁷⁷ *Vid.* SPITZ, B., *op. cit.*, p. XXIII. "The confrontation between tax collector and taxpayer is as old as taxation itself, and many of our present-day attitudes are products of history. In ancient —and not so ancient— times, the power of conquest brought with it the right to tax. So too did the enforce "protection" of weaker neighbors. (La confrontación entre los recaudadores de impuestos y el contribuyente es tan vieja como la tributación misma y muchas de nuestras actitudes de hoy día son producto de la historia. En la antigüedad y en los tiempos no tan remotos, el poder de la conquista trajo con él los impuestos. Así también lo hizo la protección forzada de los vecinos más débiles).

⁷⁸ *Ibid.* p. XXIV. "Hence the past has engraved on our collective psyche the notion that direct taxation is linked to subjugation, whether as a defeated or "protected" nation, or as a dominated social group. Free men paid direct taxes only in time of emergencies". (Como resultado de lo anterior, el pasado ha grabado en nuestra psicología colectiva la noción de que la tributación directa está ligada a la subyugación, ya sea como una nación derrotada o protegida, o como un grupo social dominado. Los hombres libres pagaban impuestos directos solamente en los casos de emergencias).

euro, con excepción de la Gran Bretaña que conserva a la libra como su moneda. Así, lo poco que va quedando como soberanía de los Estados se refiere a la política fiscal. Aún en nuestros días sigue prevaleciendo, en la mayoría de los estados el principio de territorialidad, del que se desprende que lo que tributa en sus estados deba continuar así. Debido a ello se mantiene la competencia entre los diferentes estados en materia tributaria. Así, se produce el fenómeno de la competencia fiscal orientada a la creación de sistemas tributarios más atractivos, de tal manera que los contribuyentes puedan elegir el sistema tributario que más les beneficie, en condiciones de alta movilidad de los capitales. Por su parte, los diferentes Estados requieren captar más capitales y por ello ofrecen incentivos para atraer más contribuyentes personas físicas y jurídicas.

La Planificación Fiscal no se debe ver como algo prohibido por la ley. Aunque a las autoridades tributarias les preocupa fundamentalmente "porque origina una quiebra al sistema de libre competencia, ya que los empresarios que se benefician de este mecanismo intervienen en el mercado de bienes y servicios en una postura más competitiva. Evidentemente también les preocupa que el uso indiscriminado y creciente de estas estructuras erosionen sustancialmente los ingresos públicos, y por último, también es un problema de equidad ante el justo e igualitario reparto de las cargas tributarias".⁷⁹

Una planificación bien hecha debe verse como algo positivo. Sin embargo, es preciso tomar en cuenta a la hora de realizar la planeación fiscal, que hay obstáculos a la planeación que se deben tomar en consideración. Entre ellos se pueden mencionar la ausencia de interés por parte de la clientela: la ausencia o lejanía de la inversión, si no ofrece seguridad, ya no es atractiva. Por otro lado, es preciso tomar en cuenta las barreras comerciales; es conveniente saber dónde se va a realizar la inversión y tomar en cuenta que en los países que no forman parte de la OMC, pueden haber problemas adicionales derivados de los posibles derechos aduaneros que deben pagarse por la importación de mercancías. Asimismo, deben tomarse en cuenta las barreras empresariales, que se refieren a la distintas formas en que están constituidas las sociedades con sus correspondientes implicaciones en la responsabilidad y dirección de los negocios. Si el país en el que se quiere invertir, no tiene esa forma determinada que se considera conveniente, se puede convertir en un obstáculo. Otro tema digno de consideración es la carga tributaria local, frente al posible ahorro fiscal global. No es conveniente considerar solamente un tipo de impuesto, sino que se requiere considerar todos los impuestos, incluso los locales. Adicionalmente, es necesario tener en cuenta las legislaciones antiabuso de los diversos países y de manera fundamental se deben analizar los diversos convenios internacionales que pudiera tener el país receptor de los capitales.

Si el país de residencia tiene restricciones con relación a los paraísos fiscales, puede haber problemas para la planificación fiscal. Por otro lado, debe

⁷⁹ GUTIÉRREZ DE PABLO, GONZALO, *op cit.*, p. 458.

tomarse en cuenta también la estabilidad del sistema político y la eficacia y transparencia del sistema legal del país, así como el acceso a la justicia. Esto es importante, dado que la inseguridad política o jurídica, no permite inversiones externas, por el riesgo que ello significa.

7.1 *Técnicas de planificación fiscal*

El primer paso para la planificación fiscal es la elección del tipo de entidad que mejor se ajuste a la actividad que se pretende realizar. Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Civil, agente, filial, sucursal... Trust, Partnership, etc. En este punto, es importante determinar la forma jurídica que se elija como resultado del análisis de las distintas opciones y sus ventajas y desventajas.

Posteriormente se elige un país o jurisdicción fiscal, pudiendo ser un Paraíso fiscal, o régimen tributario preferente. Una vez realizado lo anterior se determina el tipo de renta que interesa más y se ve cuál tiene un mejor tratamiento fiscal.

Una vez realizado lo anterior, se debe examinar si existe una falta de coordinación entre los países involucrados. El tratamiento fiscal de las rentas elegidas puede dar lugar a una doble exención, en los casos en los que se utilice el sistema de exención de rentas del exterior a la vez que en el país de la fuente no se apliquen tributos a las ganancias obtenidas en dicha jurisdicción fiscal.

7.2 *Objetivos de la planificación fiscal*

Los objetivos de la planificación corporativa pueden ser de índole fiscal y no fiscales. No siempre la planeación se realiza con objetivos puramente fiscales, por ejemplo una buena reestructuración empresarial puede lograr sinergias desde el punto de vista productivo, ubicando sus plantas y agencias de comercialización en sitios estratégicos. En este sentido, buscará dónde se encuentra la materia prima y la mano de obra más barata, tomando en cuenta si existen facilidades para la producción y comercialización. Las sociedades "peine" dividen sus actividades en distintas ramas, logrando con ello una mayor productividad y no necesariamente un ahorro fiscal.

Otra finalidad que puede tener la planificación corporativa puede ser eludir las cláusulas de exclusividad. Un ejemplo de lo anterior se puede dar en el caso de la adquisición de una empresa y en el contrato se establece una cláusula por la cual el vendedor no debe dedicarse al mismo negocio. A través de la planeación corporativa, se puede determinar qué jurisdicción no prohíbe la emisión de acciones al portador. En estos casos, nada le impide que el vendedor cree una empresa del mismo ramo con acciones al portador. Así, el comprador nunca se entera que detrás de esa nueva empresa está el vendedor.

Los anteriores son algunos de los objetivos de la planificación corporativa, sin embargo, puede decirse que, en general, el principal objetivo es lograr

la reducción de la carga tributaria mediante arreglos legales, y en este sentido, el objetivo principal es lograr una planeación eficiente que reduzca la carga tributaria de la entidad. Dicha planeación nunca debe ser parcial, sino que debe realizarse tomando en cuenta todos los impuestos que pudieran incidir, tanto los locales como los internacionales y los directos o indirectos.

Es importante y útil, tomar en cuenta si los países involucrados tienen el sistema de consultas administrativas. A través de ellas es conveniente investigar cómo se considera determinada estructura o cómo tributa una renta específica. Tomando en cuenta lo anterior se tiene como resultado la ausencia de sustos y sorpresas desagradables... Normalmente las consultas previas son vinculantes para las autoridades ya que una vez emitida la resolución no pueden cambiar el criterio ofrecido.

Ofrece seguridad el hecho de que haya convenios de doble imposición. Se establece acuerdo de mínimos. Es importante ver si en el ordenamiento tributario hay regímenes especiales de tributación que tributen a un tipo más bajo.

8. PARAÍOS FISCALES Y JURISDICCIONES DE BAJA IMPOSICIÓN FISCAL

Los paraísos fiscales y jurisdicciones de baja imposición fiscal representan la expresión máxima de una política fiscal competitiva⁸⁰ y, como se vio en los párrafos anteriores, durante mucho tiempo, las autoridades fiscales han tratado de establecer el concepto que permita identificarlos sin haber llegado todavía a una definición unívoca y válida para todos los países. Debido a ello, algunos autores afirman que: “no existe una definición de Paraíso Fiscal, la mayor parte de los autores sólo se ponen de acuerdo en la concurrencia de una serie de características en los mencionados ‘Paraísos’”.⁸¹ “Se considera que constituye un ‘paraíso fiscal’ un Estado o un territorio que presenta características específicas identificadas de forma recurrente”.⁸² Las definiciones que se

⁸⁰ Se considera que los paraísos fiscales son países o jurisdicciones fiscales que no participan en los acuerdos para el intercambio de información fiscal y los convenios para evitar la doble tributación y esto provoca que el esfuerzo que realiza la mayoría de los países para lograr una coordinación fiscal se vea nulificado y se pierda la certeza impositiva que se desprende del principio de la universalidad del ingreso. *Vid.* BETTINGER BARRIOS, HEBERT, *Paraísos Fiscales*, 5ª ed., ISEF, México, 2000, p. 21. En otra parte, el propio BETTINGER señala que: “El calificativo de paraíso fiscal se aplica sobre aquellos países que dentro de su administración tributaria, sólo se inclinan por el control efectivo de los gravámenes indirectos como pueden ser al consumo, a las ventas, entre otros, así como de aquellos impuestos y derechos de carácter local y municipal. Estos países no contemplan normas que controlen las entradas y salidas de capital, ya que a su vez no imponen un impuesto al ingreso.

⁸¹ GUTIÉRREZ DE PABLO, GONZALO, *Los Paraísos Fiscales*, Escuela de la Hacienda Pública, Cuadernos de Formación. Inspección de Tributos, núm. 19, s/p.

⁸² DEL GIUDICE, MICHELE, “Los Paraísos Fiscales y el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias”, Seminario llevado a cabo en el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, del 2-5 de octubre de 2000.

han ofrecido en las diferentes normativas internas muestran grandes discrepancias entre un país y otro, y estas divergencias se reflejan en las listas de las jurisdicciones que se consideran como paraísos fiscales y jurisdicciones de baja imposición fiscal. Estas discrepancias se reflejan, incluso si los criterios de fondo que se utilizan para la clasificación son bastante similares.

De hecho, en el establecimiento de una definición legal del concepto "Paraíso Fiscal" se han utilizado dos metodologías diferentes, basados en distintos sistemas.

El primer sistema se basa en las tasas de tributación ya sea efectiva o nominal que se aplica en el país de origen. Tal es el caso de Alemania "que considera países de baja tributación aquellos en los que el tipo aplicable sea inferior al 30%, bien por remisión al tipo interno como puede ser el caso inglés y francés. En el caso inglés se consideran Paraísos Fiscales aquellos donde la tributación sea inferior en un 50% a la que correspondería en Inglaterra por la misma operación. En el caso francés cuando la carga fiscal sea de un tercio menos del que le hubiera correspondido en Francia".⁸³

El segundo sistema "considera como 'Paraísos Fiscales' los que figuran en lista cerrada que ellos mismos publican. A este segundo criterio corresponde el utilizado por el legislador español mediante la publicación de una lista donde figuran 48 'Paraísos Fiscales' que se hacen acreedores a este título en virtud del R. D. 1080/1991 de 5 de julio".⁸⁴

Adicionalmente, sería preciso mencionar un grupo de países que se refieren a los "Paraísos Fiscales" de manera genérica sin detallar cuáles son éstos; tal era el caso de Bélgica, donde como consecuencia de la amplitud de los criterios se daba pie a una gran inseguridad jurídica.⁸⁵

Un esfuerzo notable en ese afán de clarificación del concepto de paraíso fiscal, está constituido por los trabajos que la OCDE llevó a cabo sobre el tema. En efecto, en los años 80 se efectuó un primer estudio en el ámbito del Comité de Asuntos Fiscales que llevó a la publicación del Informe "L'évasion et la fraude fiscale internationales. Quatre études" ("La evasión y el fraude fiscal internacionales. Cuatro estudios") de 1987. La OCDE en ese estudio define al Paraíso Fiscal, como una jurisdicción que se configura activamente a sí misma con el fin primordial de evadir impuestos. Adicionalmente, se enlistaban los rasgos que se suponían característicos de los paraísos fiscales "clásicos", ya que se consideraba que en esos países o jurisdicciones fiscales:

- No existía o era muy bajo el impuesto sobre la renta, capitales y transacciones.⁸⁶

⁸³ GUTIÉRREZ DE PABLO, GONZALO, *Los Paraísos Fiscales...* s/p.

⁸⁴ *Ibid. Loc. cit.*

⁸⁵ *Ibid. Loc. cit.*

⁸⁶ A este respecto, se pueden distinguir distintos tipos de jurisdicciones fiscales, entre las cuales se pueden distinguir las siguientes: a) Países donde no existe imposición alguna tanto para los residentes, como para los no residentes b) Países en los que el bajo nivel de tributación está reservado a los no residentes, como en el caso de sociedades que no tengan

- Se observaba estrictamente el secreto bancario y comercial;
- Había un sector bancario desarrollado y la posibilidad de realizar inversiones “offshore”;⁸⁷
- No existían controles de cambios en las transacciones internacionales de los no residentes;
- Había una amplia red de comunicaciones tanto por aire como por mar, además de una moderna red de telecomunicaciones;⁸⁸
- El país en cuestión no había firmado tratados de doble tributación y por tanto no estaba obligado a proporcionar información, sin embargo, en los pocos casos en los que los hubieran firmado, se insertaba una cláusula restrictiva en cuanto al intercambio de información, o bien, incluso, existencia de algunos acuerdos que permitían realizar operaciones con fines elusivos (por ejemplo para hacer transitar en un paraíso fiscal, por medio de sociedades pantalla, rentas que en el país de origen estarían sujetas a una elevada retención en el país de la fuente);
- Finalmente, se establecían otros factores necesarios, para la eficiente utilización de estas jurisdicciones fiscales como la estabilidad política y financiera del país, los tratamientos favorables para los capitales exteriores, así como la existencia de servicios jurídicos y asesores contables y financieros de alto nivel profesional, así como otros servicios necesarios.

La determinación de estas características, sin embargo, no fue suficiente para mitigar la erosión de los ingresos tributarios ya que, a medida que fue pasando el tiempo, se pudo constatar que los daños provocados a los erarios

ninguna actividad comercial o financiera en el territorio, de ahí la denominación de “off shore” y c) Países en los que la baja tributación se aplica tan sólo a determinadas operaciones, como por ejemplo a determinadas categorías de rentas, a ciertos tipos de operaciones o a cierto tipo de sociedades, por ejemplo los holding. *Vid. Ibid. Loc. cit.*

⁸⁷ Véase. *Oxford Dictionary, Advanced Learners dictionary, Oxford University Press, 2000, p. 800.* Kept or situated in a country that has more generous tax laws than other places. (Depositado o situado en un país que tiene leyes fiscales más benignas que otros lugares) Véase también, SPITZ, BARRY, *op. cit.*, p. XI. Fully 60% of the world's money is offshore, and more than half of the world financial transactions take place offshore. (En total, el 60% del dinero del mundo está en paraísos fiscales, y más de la mitad de las transacciones financiera tienen lugar también en estos lugares). Véase también. p. 3. The term offshore was used originally to refer to the tax havens off the shores of the United Kingdom and the United States, and by extension to any company or trust located in a tax haven or a country where tax can be kept low. It is being used more and more in connection with financial transactions”. (El término “offshore” fue usado originalmente para referirse a los paraísos fiscales que se encontraban más allá de las costas de el Reino Unido y de los Estados Unidos, y por extensión a cualquier compañía o consorcio ubicado en un paraíso fiscal o en un país en el que el tributo pudiera mantenerse bajo. Ha sido usado cada vez más en conexión con transacciones financieras.)

⁸⁸ *Vid. BETTINGER, H., Los Paraísos...* p. 29. “Las jurisdicciones de baja imposición fiscal están obteniendo sustanciales beneficios con base en la tecnología de la información. El acceso a las redes internacionales de comunicaciones para transmitir y recibir datos permite incluso a las islas más remotas competir por una porción del mercado de la administración de riqueza territorial.”

nacionales por los paraísos fiscales y las jurisdicciones de baja imposición, aumentaban cada vez más, dado que: “había una mayor emigración de capitales hacia estas jurisdicciones, y que el fenómeno requería una reacción fuerte y coordinada por parte de los estados industrializados que mayormente sufrían las consecuencias. Había, por tanto, que revisar los criterios para la clasificación de los paraísos fiscales. Tal exigencia de respuesta, fue primero sentida por algunos países que advertían los riesgos de esta competencia fiscal desleal, y que empezaron a dotarse de instrumentos normativos para combatir tal fenómeno. A éstos se unieron eventualmente otros Estados que progresivamente fueron tomando conciencia de la problemática”.⁸⁹

La conciencia creciente y el conocimiento adquirido de que la competencia desleal por medio de paraísos fiscales no es algo ineludible, llevaron a la acción de la OCDE sobre el control del “harmful tax competition” (competencia fiscal nociva) a fines de los años 90.⁹⁰ Como es bien sabido, tal acción se dirigió contra la competencia fiscal nociva en todas sus formas, bien sea a través de regímenes fiscales preferenciales, como a través de los llamados paraísos fiscales.⁹¹ “La rivalidad es feroz a medida que cada jurisdicción de baja imposición fiscal mejora constantemente sus productos y servicios, esperando poder adelantarse a sus competidores.”⁹² Sin embargo, “la falta de participación de todos los países, provoca que el esfuerzo que han pretendido algunas naciones no concluya y se pierda en consecuencia, la posibilidad de la certeza impositiva que se desprende del principio de la universalidad del ingreso”.⁹³ De allí que en 1998, la Reunión de Ministros de la OCDE aprobó el Informe “Harmful Tax Competition-An Emerging Issue” (“Competencia Fiscal Nociva-Un Asunto Emergente”) que contiene criterios para identificar un paraíso fiscal y un régimen fiscal privilegiado, así como una amplia serie de medidas (bajo forma de recomendaciones) para desalentar por un lado a los contribuyentes a recurrir a países practicantes de la competencia fiscal y, por otro lado, para desalentar, a nivel nacional e internacional, a dichos países a continuar en la actual política. Los intensos trabajos del Forum sobre Prácticas Fiscales Nocivas identificó, después de dos años de estudio, sobre la base de los criterios del Informe 1998, 47 regímenes del área OCDE potencialmente fuente de competencia fiscal nociva, así como 35 jurisdicciones (no OCDE) que responden al momento a los criterios específicos, de sobra recordados, en el tema de paraísos fiscales.⁹⁴

⁸⁹ DEL GIUDICE, MICHELE, *op. cit.*, *loc. cit.*

⁹⁰ El informe final fue aprobado por la Reunión de Ministros de la OCDE en 1998.

⁹¹ Lo que no es conveniente, es identificar Paraíso Fiscal con zonas o países de baja tributación, dado que podemos encontrarnos con los llamados Paraísos Fiscales secundarios que pueden ser países de alta tributación como el caso de Estados Unidos o Suecia, que sin embargo sean auténticos paraísos para determinados tipos de operaciones o para una determinada forma de llevar a cabo las mencionadas operaciones. GUTIÉRREZ DE PABLO, GONZALO, *Los Paraísos Fiscales...*, *loc. cit.*

⁹² BETTINGER, H., *op. cit.*, p. 29.

⁹³ BETTINGER BARRIOS, Hebert, *Paraísos Fiscales*, p. 21.

⁹⁴ DEL GIUDICE, Michele, *op. cit.*, *loc. cit.*

En este punto, es preciso identificar las diferencias existentes entre paraísos fiscales y países con algunos regímenes fiscales privilegiados.⁹⁵ En los primeros, en efecto, encontramos jurisdicciones en las cuales casi todo el ordenamiento se encamina a atraer capitales e inversiones con motivaciones eminentemente fiscales, y en los cuales las facilidades existentes en el sector fiscal, financiero, bancario y monetario parecen contrastar con los criterios normalmente adoptados por la comunidad internacional. Por el contrario, en los países con regímenes fiscales preferenciales⁹⁶ todo esto se da de forma más atenuada y limitada a algunos regímenes particulares. No se trata, naturalmente, de consideraciones de carácter moral, en cuanto que la competencia fiscal nociva es condenable en cualquiera de sus formas, sino de una simple revalorización del grado diverso de peligrosidad que presentan los dos sistemas.⁹⁷

En el mencionado informe de la OCDE, los criterios que se usan para la identificación de un paraíso fiscal son:

- Ausencia de tributación directa o tributación directa meramente nominal (se privilegia esta forma de redacción a la del nivel “bajo” que, por su imprecisión y relatividad, podría haber dado pie a múltiples problemas de interpretación);

Además del criterio fundamental expresado en el párrafo anterior, en el informe se consignan otros factores determinantes para la identificación de los paraísos fiscales a saber:

- Se considera que en estos países existen normas o prácticas administrativas que obstaculizan el intercambio efectivo de información con la Autoridad Tributaria de los países de los cuales son residentes los contribuyentes que se benefician de estos regímenes privilegiados;⁹⁸

⁹⁵ BETTINGER BARRIOS, pretende ubicar en dónde estriba la diferencia entre paraíso fiscal y zonas laxas. Los primeros se ubican, según él, en aquellos países que no determinan impuesto al ingreso y por lo tanto, no ejercen un control sobre las inversiones y los productos de éstas. Como zonas laxas a su vez, entiende aquellos países que si bien instrumentan un impuesto directo al ingreso, éste por ciertos procedimientos tributarios se ve minimizado por debajo de las tasas que a nivel mundial los sistemas tributarios contemplan. *Op. cit.*, p. 13.

⁹⁶ BETTINGER, *loc. cit.*, señala que: “dentro del concepto de jurisdicción de baja imposición fiscal debemos hacer una distinción, entre aquellos países que no controlan la generación de ingresos y otros que si bien la controlan, dan seguimiento al cumplimiento del pago de impuestos bajo una tasa minimizada y prácticamente simbólica, en comparación con las tasas impositivas vigentes en otros sistemas fiscales. Los países que se encuentran en este supuesto, en términos genéricos, los debemos denominar ‘laxos’”.

⁹⁷ DEL GIUDICE, MICHELE, *Los Paraísos...*, *loc. cit.*

⁹⁸ “Las normas tributarias han pretendido crear procedimientos y candados para tener acceso a la información de sus residentes o nacionales, con motivo de las operaciones que llevan a cabo o efectúan fuera de su territorio. En las jurisdicciones de baja imposición fiscal, esta información no se obtiene en forma directa, por lo que es necesario utilizar medios alternos que permitan el análisis de los diversos actos, operaciones o contratos que efectúan los sujetos pasivos con terceras personas, ya que a las autoridades fiscales no les es posible utilizar los conductos de comunicación impositiva internacional como son los acuerdos para

- Una falta de transparencia a nivel normativo y administrativo tal —incluso bajo forma de tratamientos “ad personam”— que no permite conocer el nivel efectivo de imposición reservado a esta o aquella operación;
- La ausencia de actividad de naturaleza sustancial, circunstancia ésta que induce a presumir que la inversión esté motivada principalmente por razones fiscales.⁹⁹

El Informe de 1998 no se extiende particularmente sobre los señalados criterios y sobre los paraísos fiscales en general, profundizando prioritariamente en la identificación de los regímenes fiscales preferenciales. Esto no significa naturalmente, que la competencia fiscal practicada a través de los primeros sea menos nociva de la realizada a través de los segundos, sino más bien que la definición de paraíso fiscal parece relativamente más simple y más fácil de aceptar a nivel internacional.¹⁰⁰

A este respecto, se tomó la decisión de continuar examinando algunas disposiciones que permitirían de alguna manera combatir el fenómeno de la competencia fiscal dañina.

Entre estas disposiciones se pueden mencionar:

- La desincentivación de las deducciones relativas a los pagos que se realizan a entidades ubicadas en paraísos fiscales;
- La retención de impuestos en el país de la fuente en lo que se refiera a pagos efectuados a residentes de algunos Estados;
- La estandarización sobre las reglas para determinar la residencia;
- La regulación de la subcapitalización, y
- El establecimiento de medidas de presión no fiscales (no identificadas en el informe: a manera de ejemplo se podrían aducir la posibilidad de limitar las ayudas no esenciales al desarrollo).

el intercambio de información fiscal y los convenios para evitar la doble tributación, puesto que estos países se mantienen al margen de los mismos”. BETTINGER, H., *op. cit.*, p. 22.

⁹⁹ DEL GIUDICE, MICHELE, *op. cit.*, *loc. cit.*

¹⁰⁰ *Ibid.* *Loc. cit.*