



Foro Fiscal

Iberoamericano

Número 2 - Mayo 2006

Sumario:

Entrevista	2
Doctrina Fiscal	6
Nuestras Administraciones	8
Crónicas y noticias	13
Actividades Formativas	16
Jurisprudencia Fiscal	17
Bibliografía recomendada	19

Páginas amigas

www.agenciatributaria.es
www.ciat.org
www.ief.es
www.uned.es
www.ceddet.org

Comité redacción

Luis Rafael Accietto
(AFIP, Argentina)
Manuel Gutiérrez Lousa
(IEF, España)
Pablo Porporatto
(AFIP, Argentina)
Oscar Ramos Rivera
(AFIP, Argentina)
Bárbara Silvar Formoso
(AEAT, España)
Mara Lucía M. Vieira
(SRF, Brasil)

Coordinación Comité

Carol Martinoli
(AFIP, Argentina)

Coordinadores generales

Alan A. Peñaranda Iglesias
(SUNAT, Perú)
Gabriel Díez Pata
(IEF España)

Contactar

raam@ief.meh.es

Presentación

Bienvenidos a la segunda edición del Boletín "Foro Fiscal Iberoamericano" de la Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública (RAAM).

Esta publicación semestral en Internet es fruto de la dinámica creada por nuestra red de profesionales tributarios, quienes conforman una comunidad de diálogo, estudio y análisis crítico entre antiguos alumnos, profesores e instituciones colaboradoras.

El propósito de esta publicación es brindar información regular sobre novedades en política y gestión tributaria; difundir trabajos, noticias o convocatorias generadas tanto en la propia RAAM y la Maestría, como en las Administraciones e Instituciones con incidencia fiscal en la región Iberoamericana.

Como **tema principal** para esta segunda entrega hemos elegido la **fiscalidad internacional**. Los efectos de la globalización económica en el sistema tributario muestran la relevancia de los aspectos internacionales de los tributos dentro de la disciplina tributaria.

A la luz del tema elegido se incluyen dos **Entrevistas** de actualidad.

En la primera, el Director del Instituto de Estudios Fiscales de España, explica las actividades orientadas a América Latina que están desarrollándose en el IEF.

En la segunda entrevista, el actual Secretario Ejecutivo del CIAT, da su visión sobre el desempeño de las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y el tratamiento del fraude fiscal internacional, las actividades del CIAT, entre otros temas de actualidad.

En la sección **Doctrina Fiscal** un experto en la materia expone sobre la Transparencia Fiscal Internacional.

En la sección **Nuestras Administraciones** se analizan experiencias novedosas de diversos países, en la búsqueda de buenas prácticas de gestión tributaria y aduanera. Asimismo, se aborda en un cuadro comparativo el tratamiento dado por Administraciones Tributarias Iberoamericanas a temas vinculados con la fiscalidad internacional.

En **Crónicas y Noticias** se da seguimiento a los foros virtuales con la difusión de los trabajos realizados y actividades de la Maestría Internacional en sucesivas edi-

ciones. Asimismo se ofrece información acerca de eventos tributarios internacionales en que participaron miembros de esta Red.

En **Actividades Formativas** se brinda información actualizada de la oferta de cursos y convocatorias.

La sección **Jurisprudencia Fiscal**, que se inaugura con esta edición, contiene dos notas sobre fallos vinculados con el tema central que guía esta edición.

La sección **Bibliografía Recomendada**, que cierra los apartados de este Boletín, da a conocer recientes publicaciones.

Esperamos que la selección de temas y el tratamiento de los mismos sean de vuestro interés. A aquellos que han sumado su trabajo a este proyecto común queremos transmitirles nuestro profundo agradecimiento y deseo de poder seguir vinculados a través de este Boletín.

Queremos también aprovechar a convocar a todos aquellos que quieran sumarse a este nuevo espacio para el diálogo tributario.





Jesús Ruiz-Huerta Carbonell (*)

Nos gustaría abordar algunos temas respecto al Instituto que Usted dirige y su relación con América Latina:

1. ¿En qué consiste el programa EUROsociAL y cuál será el papel que desempeñará el IEF en el mismo? ¿Qué participación tendrá América Latina en este programa?

EUROsociAL es un Programa regional de cooperación técnica con América Latina promovido por la Comisión Europea que tiene como objetivo contribuir a aumentar el grado de cohesión social de las sociedades latinoamericanas actuando sobre las políticas públicas en cinco áreas prioritarias: educación, salud, justicia, fiscalidad y empleo.

El Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España lideró la constitución de un Consorcio de instituciones europeas y latinoamericanas que concurrió a la convocatoria abierta del Programa EUROsociAL con un proyecto específico para el área de fiscalidad, resultando adjudicatario con la máxima puntuación.

El proyecto de fiscalidad, que comenzó en septiembre de 2005, tendrá una duración de cuatro años y cuenta con un presupuesto de 8 millones de Euros, de los cuales el 80% será financiado por la Unión Europea y el 20% por los integrantes europeos del consorcio. El objetivo del proyecto es lograr la introducción de orientaciones, métodos o procedimientos innovadores que contribuyan al fortalecimiento y la modernización de políticas públicas de fiscalidad, presupuestarias y Seguridad Social tendentes a la cohesión social. Este objetivo se alcanzará mediante actividades (estudios, seminarios, visitas de familiarización, asistencias técnicas, acciones formativas y proyectos piloto) que permitan compartir y transferir experiencias, conocimientos y buenas prácticas entre países de la Unión Europea y América Latina que puedan generar reformas a nivel político (toma de decisiones y cambios legislativos), institucional y de gestión.

Las actividades de EUROsociAL Fiscalidad giran alrededor de cuatro áreas temáticas que cuentan con un coordinador europeo y otro latinoamericano:

1) políticas fiscales; 2) administraciones fiscales y recursos humanos; 3) presupuesto y gasto público; 4) financiación territorial y recursos humanos. En la selección de grupos destinatarios se han seguido dos premisas esenciales: impacto y representatividad. La envergadura del proyecto y la naturaleza de sus actividades exigen ante todo generar consenso.

En este sentido los beneficiarios directos del proyecto son: 1) los que toman decisiones de política ("policy makers"); 2) generadores de las políticas y altos responsables de su aplicación; 3) gestores de las políticas de nivel intermedio; y 4) representantes de la sociedad civil.

De manera más indirecta, se espera que los funcionarios que no participan directamente puedan acceder a acciones formativas a través de la experiencia acumulada por sus instituciones ("formación de formadores" y "formación piramidal").

2. ¿Qué balance haría Ud. sobre las actividades de cooperación que viene realizando el IEF en América Latina y que proyectos tiene el Instituto en el Futuro para fortalecer la cooperación? ¿Existen nuevas propuestas en cartera?

El balance es claramente positivo. Estas actividades se vienen realizando desde hace más de 30 años en el IEF y han facilitado el intercambio de conocimientos, experiencias enriquecedoras y buenas prácticas entre la Administración Financiera y Tributaria española y las administraciones homólogas de toda Iberoamérica así como entre los países iberoamericanos entre sí. Estamos muy satisfechos y nos resulta muy gratificante encontrar antiguos alumnos y participantes en cursos, seminarios y otras actividades que en la actualidad desempeñan altas responsabilidades en las Administraciones Financieras y Tributarias de toda Iberoamérica.

El IEF está lanzando nuevos proyectos y programas de formación y de intercambio tanto presenciales como *on line* a través del Campus Virtual. En concreto, se encuentra en fase de diseño en estas fechas la nueva Maestría en Administración Financiera y Hacienda Pública, cuya primera edición tiene previsto su inicio para el mes de octubre de este año. Con esta nueva iniciativa pretendemos dar un servicio formativo de calidad en el área del postgrado a todos los funcionarios de las áreas de presupuestación, contabilidad, gestión y control del gasto público de toda Iberoamérica. En el ámbito de la supervisión de las entidades aseguradoras, el IEF está participando en un nuevo proyecto con ASSAL, el BID y las correspondientes administraciones iberoamericanas.

3. Cuando avanza la III edición de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública, ¿cuál es el balance que hace de la misma y que perspectivas tiene para el futuro?

En estos momentos, con la puesta en marcha de la 4ª edición, creo que puedo afirmar que esta iniciativa se encuentra ya plenamente consolidada y que está ofreciendo una formación de muy alta calidad. Asimismo, se está convirtiendo en un foro privilegiado de encuentro de profesionales tributarios de Iberoamérica y de España.

Los itinerarios formativos establecidos – Titulos de Especialista y Master- son, a mi entender, el futuro de este Programa, junto con los *cursos cortos* por Internet que van a permitir que se amplíe de una manera significativa el colectivo de funcionarios iberoamericanos destinatarios de esta formación.

4. ¿Qué espera el IEF de la Red de Antiguos Alumnos y cual será el papel para fortalecerla?

La RAAM es una espléndida y loable iniciativa que desde aquí quiero agradecer a todos los que en su papel de antiguos alumnos, profesores o responsables la están haciendo posible. Sin duda es de esperar que se acabe convirtiendo en uno de los puntos de encuentro y foro de reflexión y de intercambio de experiencias entre profesionales más útiles de los que dispongamos de aquí en adelante. Asimismo, es un buen instrumento para la difusión de estudios, publicaciones, etcétera.

El IEF está encantado de alojar en su Campus Virtual esta iniciativa, así como de contribuir a su difusión a través de nuestra página WEB y, desde luego, va a gozar de nuestro apoyo permanente. Deseamos también que los miembros de la RAAM colaboren con el IEF en iniciativas tales como la sistematización de toda la información disponible sobre los distintos sistemas fiscales iberoamericanos, de cara a su utilización por ejemplo en análisis comparativos o estudios monográficos en profundidad, así como en otras iniciativas que se puedan ir definiendo.

Por Gabriel Díez Pata
gabriel.diez@ief.meh.es

(*) Jesús Ruiz-Huerta Carbonell (Madrid), Catedrático de Economía Aplicada en la Universidad Rey Juan Carlos, ha dirigido 16 tesis doctorales. Ha sido Vicerrector de Economía de la Universidad de Salamanca (1986-87), miembro del Consejo Rector del Instituto de Planificación Regional de Castilla y León, y Director de investigaciones del IEF (1986-96). Fue representante español en el "Bureau of the Standing Conference on University Problems" (Consejo de Europa) entre 1987 y 1991. Actualmente, es Director General del Instituto de Estudios Fiscales, miembro del Institute of Public Finance, y de la Comisión Científica de los Encuentros de Economía Pública.



Claudino Pita (*)

1.- Nos gustaría saber qué proyectos y planes de trabajo tienen en CIAT para el fortalecimiento, integración y cooperación de las Administraciones Tributarias.

Las actividades del CIAT, están orientadas en su totalidad a dar cumplimiento a los objetivos plasmados en sus Estatutos y desarrollados en su Plan Estratégico, cabiendo destacar entre esos objetivos el fortalecimiento, integración y cooperación de las Administraciones Tributarias. A fines expositivos, podríamos destacar algunas a título ejemplificativo.

Con relación a la cooperación entre las administraciones tributarias, debe señalarse que su promoción está en la esencia del CIAT, y supone para sus países miembros contar con el apoyo conjunto de otras administraciones, que se reconocen como similares en cuanto a propósitos y desafíos a enfrentar, y que están dispuestas a colaborar entre sí, lo cual también les facilita su inserción en el plano internacional con cohesión, potenciando la defensa de puntos de vista e intereses comunes.

Las acciones anteriormente destacadas y las muchas otras que no se han mencionado, permiten afirmar que el CIAT es una organización altamente activa y consolidada, gracias al apoyo de las administraciones tributarias de sus países miembros, que son también quienes definen las iniciativas prioritarias y participan activamente en su desarrollo.

2. Cree que existe un desempeño adecuado de las Administraciones Tributarias para afrontar los niveles de evasión en América Latina. ¿Qué recomendaciones haría?

Actualmente y desde hace algunos años se verifica en varios países de América Latina una creciente preocupación por la evasión tributaria. Ante la mayor resistencia a la creación de nuevos impuestos o al simple incremento de las alícuotas, existe un consenso bastante amplio en el sentido que cuando sea necesario aumentar los ingresos tributarios para lograr el equilibrio fiscal, esto debe buscarse prioritariamente mediante una aplicación más eficaz de los tributos vigentes. En razón de esta tendencia, diversas administra-

ciones tributarias han elaborado y puesto en práctica planes de prevención y combate a la evasión, a partir de la definición de una estrategia y de la identificación de las acciones y de los recursos necesarios para llevarla a cabo. Este parece ser un buen camino.

En cuanto a las dificultades para la reducción de la evasión en América Latina, no cabría vincularlas exclusivamente al desempeño de la administración tributaria, sino también a factores que escapan a su control, entre otros las frecuentes amnistías, los tratamientos diferenciales emergente de la concesión de exenciones y aplicación de alícuotas múltiples, las lagunas legales que favorecen el montaje de esquemas de planeamiento tributario abusivo, la insuficiencia de facultades legales, de recursos financieros, humanos y tecnológicos necesarios para un combate efectivo a la evasión y, por supuesto, la actitud de la respectiva sociedad frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Más allá de las condicionantes que puedan imponer aquellos factores para la definición de políticas que pretendan reducir la evasión, las administraciones tributarias deberían esforzarse en elaborar estudios sobre la existente en cuanto a su magnitud, localización geográfica y actividades en que se concentra, así como para identificar perfiles de los contribuyentes que la practican y los esquemas de evasión utilizados, todo lo cual posibilitará realizar un análisis de riesgo adecuado para guiar la programación de las acciones de combate a la evasión tributaria.

Tradicionalmente se ha sostenido que los contribuyentes toman sus decisiones de pagar o no pagar los tributos en función de dos variables: la probabilidad de que el incumplimiento sea detectado y el monto de las sanciones que le serían aplicables. Actualmente existen otros modelos que tratan de explicar el comportamiento de los contribuyentes que centran su importancia en variables no económicas, como los valores morales, el comportamiento de grupo, etc.

Pudiendo ser distintas las razones que llevan a los contribuyentes al incumplimiento, parece atinado combinar las acciones de control con las de asistencia, es decir la prevención y represión de la evasión con la facilitación del cumplimiento. En otras palabras, poner en práctica la tan mentada promoción del cumplimiento voluntario.

Algunas recomendaciones que podrían hacerse para afrontar los niveles de evasión podrían ser las siguientes:

tes:

Establecer métodos para el cálculo de la evasión, que nos llevaría a la obtención de un índice que puede reflejar la eficacia de la administración tributaria. Igualmente, la evolución en el tiempo de este índice puede considerarse representativa de la evolución del desempeño de la respectiva administración tributaria.

Los estudios de evasión tributaria podrán ayudar a tener una visión de elementos de suma importancia para la definición de políticas de fiscalización, como el grado de incidencia de la evasión en los diferentes impuestos y dentro de ellos sobre las distintas bases gravable, en las diferentes actividades, en las diferentes regiones geográficas, como así también de los esquemas utilizados.

Por otro lado correspondería preocuparse en conformar lo que se diera en llamar "riesgo subjetivo", en el sentido de la percepción que exista en los contribuyentes que en relación a la totalidad de las "brechas de evasión" existe:

- Una considerable probabilidad de que sea detectado el incumplimiento de cualquier obligación relativa a la inscripción, declaración, veracidad o pago.
- Una alta probabilidad de que la administración tributaria determine el impuesto efectivamente debido y aplique los recargos y sanciones correspondientes.
- Una alta probabilidad de que se ejecute la deuda en forma integral, incrementándose significativamente el monto a pagar con relación al que hubiese correspondido en caso de cumplimiento oportuno y voluntario.

También es importante para afrontar los niveles de evasión, promover la aceptación de los tributos a través de una asistencia al contribuyente que facilite el cumplimiento, de programas de educación tributaria que difundan la finalidad de los tributos y promuevan los valores cívicos y, muy especialmente, que esclarezcan el rol de la administración tributaria

y su relación con la sociedad, poniendo el énfasis en que no existe una contraposición de intereses entre esta administración y los

ciudadanos, sino que ella es una institución ejecutora de las leyes aprobadas por los legítimos representantes de la población, con miras a promover el bienestar general.

Las Administraciones Tributarias deberían esforzarse en elaborar estudios sobre la evasión existente lo cual posibilitará realizar un análisis de riesgo adecuado para guiar las acciones de combate a la evasión tributaria



3. Ante eventos como la globalización económica, la apertura de los mercados internacionales, el comercio electrónico, las transacciones financieras digitalizadas etc..., ¿qué medidas en su opinión deberían adoptar las Administraciones Tributarias latinoamericanas para prevenir y combatir el fraude fiscal internacional?

La globalización y digitalización con el incremento de la magnitud, complejidad y desmaterialización de las relaciones económicas que ellas suponen, demandan también una serie de cambios estratégicos en la administración tributaria para adecuarse a las nuevas condiciones en que debe cumplir sus funciones. Esos cambios abarcan en lo interno aspectos organizacionales, normativos, procedimentales, tecnológicos y relativos al perfil necesario de los recursos humanos. Al mismo tiempo, en lo internacional requieren una mayor integración con las administraciones de otros países, tanto en lo que se refiere al incremento del grado de colaboración mutua, como a la aproximación y compatibilización de procedimientos y prácticas administrativas que faciliten aquella colaboración.

No cabe duda que la existencia de un mercado de bienes y servicios cada vez más competitivo e integrado, tiene un fuerte impacto sobre los sistemas y administraciones tributarias al incorporar, para los primeros, la preocupación de celar por la competitividad internacional de la economía doméstica, y, para las segundas, la ampliación del espacio y de los sujetos a controlar. Particularmente, las circunstancias apuntadas han otorgado un nuevo énfasis a las necesidades de control fuera de la jurisdicción territorial de la administración tributaria. En este caso, la cooperación internacional se presenta como un requisito ineludible que posibilite que la capacidad de actuación de una determinada administración nacional no se agote en sus límites territoriales y que, además, se propicien acciones conjuntas en áreas de interés común para el combate al fraude y la evasión tributarias.

Dentro de este nuevo panorama, que cabe esperar que se haga cada vez más crítico en lo relativo al combate de la evasión tributaria internacional, se destacan tres temas que preocupan a los administradores tributarios. Ellos son temas vinculados al control de los precios de transferencia, del comercio electrónico (transacciones digitalizadas) y el de los paraísos tributarios, componiendo éste último la problemática que se diera en llamar "competencia tributaria nociva" y que se puede presentar bajo diferentes modalidades.

La promoción de mecanismos, tales como el intercambio de información y las fiscalizaciones conjuntas o simultáneas, como también los medios para establecerlos, tales como los convenios internacionales bilaterales o multilaterales, son herramientas en rápida expansión en la medida que constituyen soluciones para los nuevos desafíos emergentes de la internacionalización de la economía.

Además, el control de las transacciones internacionales requiere que la administración tributaria cuente con una estructura organizacional apropiada, esto significa con órganos dedicados al desarrollo de funciones vinculadas a la tributación internacional, integrados por funcionarios capacitados para el análisis y control tributario de las actividades internacionales, y muy particularmente con unidades o fiscalizadores especializados en la auditoría de ese tipo de actividades.

4. ¿El CIAT tiene previsto proyectos relacionados a la fiscalidad internacional?

En el Plan Estratégico del CIAT en vigencia se contemplan direcciones específicas sobre materias de tributación internacional, como lo son: la promoción de acciones de cooperación entre las administraciones tributarias para combatir toda forma de fraude, evasión y elusión tributaria y aduanera; el apoyo a los procesos de armonización tributaria y aduanera en el marco de los acuerdos de integración económica entre países miembros e, igualmente, el estudio y la identificación de acciones unilaterales o coordinadas de los países miembros en el campo de la tributación internacional.

El intercambio de información, entre los temas de tributación internacional, ha tenido y continua teniendo un tratamiento prioritario en el CIAT, en la medida que se reconoce que ese intercambio constituye la forma más directa de asistencia entre las administraciones tributarias, y resulta un instrumento fundamental para la eficacia de esas administraciones, particularmente, para el control de las obligaciones tributarias vinculadas a relaciones económicas internacionales.

Por otra parte, desde el comienzo de las actividades del CIAT, hacen ya casi cuatro décadas, los temas de tributación internacional vienen siendo abordados recurrentemente en las Asambleas Generales y Conferencias Técnicas, y publicándose las respectivas

ponencias.

Con base principalmente en el Convenio del Consejo de Europa y en el Modelo de Tratado sobre Intercambio de Información de los Estados Unidos, el CIAT a través de un Grupo de Trabajo reunido en Guatemala en febrero de 1990, elaboró una primera versión del Modelo de Convenio sobre Intercambio de Información, que pretendía establecer un marco general de referencia que facilitase la celebración de convenios multilaterales o bilaterales sobre esa materia.

Más tarde, en el año 1996 con los auspicios de Italia, se constituyó un Grupo de Trabajo sobre Tributación Internacional con la participación de funcionarios de Argentina, Brasil, Canadá, Estados Unidos, Italia y México, uno de cuyos cometidos fue revisar el citado Modelo de Intercambio de 1990, a fin de aclarar, precisar y complementar sus disposiciones, labor que culminó en el año 2000.

El objetivo de los trabajos apuntaba a viabilizar la realización y aplicación de convenios de intercambio de información dado que no habían tenido el grado de utilización que sería deseable entre los países miembros del CIAT,

La cooperación internacional se presenta como un requisito ineludible que posibilite que la capacidad de actuación de las administraciones nacionales no se agote en sus límites territoriales y que, además, se propicien acciones conjuntas para el combate al fraude y la evasión tributarias.

especialmente en los de América Latina. Cabe destacar que las acciones de ese Grupo de Trabajo que concluyó sus labores en el corriente año, fueron más allá de la mera elaboración de un

Modelo de Convenio buscando también apoyar y presentar soluciones para su efectiva implementación y aplicación por las administraciones tributarias, lo que diera lugar a la reciente culminación del Manual de Intercambio de Informaciones Tributarias, que será presentado en la Conferencia Técnica del CIAT a realizarse en Madrid en el próximo mes de octubre.

Otra actividad que se encuentra en desarrollo es la del Grupo de Trabajo auspiciado por Argentina de Control del Planeamiento Tributario Internacional, en el que participan funcionarios de Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Francia, Estados Unidos y México, y que tiene por objetivo intercambiar experiencias y establecer áreas de cooperación y estrategias conjuntas de las administraciones tributarias, que eviten formas de evasión a través de la disminución de bases imponibles, del arbitraje de las alícuotas, del diferimiento del pago del impuesto, de la obtención de créditos y devoluciones indebidos, etc., identificando y analizando estructuras y mecanismos jurídicos y comer-

ciales utilizados en operaciones internacionales para el fraude, la evasión y/o elusión tributarios.

La reunión final del Grupo se realizará del 4 al 5 de septiembre de 2006, en la cual se revisará la versión elaborada por ese Grupo del Manual del CIAT para el control del planeamiento tributario internacional. A continuación de esa reunión se realizará un Seminario Taller, los días 7 y 8 de septiembre, en el cual participarán los países integrantes del grupo y otros países miembros del CIAT que deseen asistir al mismo.

Por otra parte, en el marco del convenio de cooperación vigente CIAT/OCDE, están programados los siguientes Seminarios Especializados en Tributación Internacional:

- Precios de Transferencia, 17 al 19 de julio de 2006, en Lima, Perú
- Precios de Transferencia, del 4 al 8 de septiembre de 2006, en Santiago de Chile, Chile
- Negociación de Tratados Tributarios, del 29 al 31 de enero de 2007, lugar a definir
- Doble Tributación, del 9 al 11 de abril de 2007, lugar a definir

Además, entre las actividades de capacitación del CIAT, se contempla un Módulo de Tributación Internacional en el Diplomado en Tributación y se desarrollará un Curso de Especialización en Tributación Internacional, ambos en la modalidad virtual.

5. ¿Es usted partidario de crear una autoridad regional o mundial con competencia para investigar y sancionar el fraude fiscal supranacional?

No cabe duda que como se viene comentando, la globalización económica y la digitalización al promover un mercado de bienes y servicios cada vez más integrado, competitivo y “desmaterializado”, tienen un fuerte impacto sobre los sistemas y administraciones tributarios, generando una gran interdependencia de esos sistemas y administraciones que determina la necesidad creciente de atender a lo que sucede en el escenario internacional, al decidir cual-

quier reforma tributaria y, mucho más, a promover en forma amplia e intensa la cooperación internacional entre las administraciones tributarias.

Actualmente y cada vez más en el futuro, la administración tributaria debe actuar en un entorno caracterizado por una vasta red de relaciones económicas, gran parte de ellas digitalizadas, con negocios iniciados o concluidos en un país pero con puntos de conexión con las jurisdicciones de varios países.

Esas circunstancias hacen aconsejable converger en materia de sistemas y administraciones tributarias hacia soluciones similares, las cuales sean el resultado de un consenso internacional logrado en un proceso de búsqueda del perfeccionamiento técnico de la estructura de los tributos y de su administración, que permita adecuarse al nuevo escenario. Para lograr esto, resulta importante la actuación de organismos internacionales que constituyan un foro multilateral, en el seno de los cuales estén representados los países de las diferentes regiones geográficas y permitan avanzar en términos de consenso sobre criterios y normas aplicables en el campo de la tributación y, al mismo tiempo, establezcan un clima favorable para una efectiva cooperación internacional entre las administraciones tributarias.

En ese contexto, creemos que el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, tiene un papel fundamental a desempeñar, con lo cual la proyección futura de sus actividades se expande y enriquece con la necesidad de dar respuesta a la demanda de sus países miembros de propiciar la identificación de soluciones, no apenas en términos del perfeccionamiento de la administración tributaria de esos países en lo individual, sino también de contribuir participando activamente en la conformación de lo que podría denominarse de “una administración tributaria globalizada”.

Si bien son muchas las propuestas en torno a la creación de una entidad tributaria mundial, considero que establecer una autoridad regional o mundial con competencia para investigar y sancionar el fraude fiscal supranacional, no obstante ello pueda ser conveniente, es un tema que aun es muy prematuro plantearse. Para que esto fuera viable, sería necesario previamente definir

cuál sería la amplitud y en que consistiría la competencia para investigar y sancionar y cuales serían los procedimientos a observar, para que partir de esas definiciones se alinee la legislación interna de los diferentes países sujetos a aquella autoridad supranacional. Igualmente habría que ponerse de acuerdo en la tipificación del fraude tributario y en las sanciones aplicables, pues no sería coherente que la figura de fraude tributario y las respectivas sanciones variaran de país a país, lo que acarrearía si se mantuvieran las diferencias la necesidad de establecer con precisión en cada caso, cual legislación será la aplicable: la del domicilio del defraudador, la del fisco víctima, la del lugar de la comisión del ilícito, etc.

Estos simples interrogantes ponen de manifiesto que por conveniente que sea la propuesta de creación de una entidad supranacional, con las atribuciones mencionadas en la pregunta, el alcanzar las condiciones necesarias para la concreción de esa propuesta está muy distante, sobre todo si pensamos en las dificultades aun presentes en las administraciones tributarias para investigar y sancionar el fraude tributario cometido en sus propios territorios, inclusive por contribuyentes en ellos domiciliados.

Por Alan Peñaranda Iglesias

apenaran@sunat.gob.pe

(*) **Claudino Pita**, (Argentina) Secretario Ejecutivo del CIAT. Licenciado en Derecho y Ciencias Sociales. Con especialización en Política y Administración Tributaria, Escuela Interamericana de Administración Pública, Fundación Getulio Vargas, Río de Janeiro, Brasil. Con Maestría en Derecho Social y de la Empresa, Universidad Federal de Río de Janeiro, Brasil y Doctorado, Derecho Social y de la Empresa, Universidad Federal de Río de Janeiro, Brasil. Ex Director de Investigación y Cooperación Internacional de la Administración Federal de Ingresos Públicos, AFIP, de Argentina. Ex Director de Planificación Estratégica y Estudios, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, Panamá. Ha sido consultor en diversos países de América Latina sobre temas de política y administración tributarias para el Banco Mundial; Banco Interamericano de Desarrollo; Organización de los Estados Americanos; Agencia de Cooperación Internacional de Alemania (GTZ) y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.





(*) Por Eduardo Sanz Gadea

La transparencia fiscal internacional fue establecida por vez primera en 1962, en los Estados Unidos, en el contexto de un ambicioso proyecto presentado por la Administración Kennedy, el cual fue significativamente recortado en el órgano legislativo. Desde entonces los principales países de la OCDE han incorporado a sus ordenamientos tributarios este tipo de normas. España lo hizo en 1994, y no son pocos los países iberoamericanos que también las han establecido, entre ellos, México, Argentina, Venezuela y Brasil.

La fundamentación teórica de la transparencia fiscal internacional reside en el principio de igualdad. En este sentido, el secretario del Tesoro, Sr. Douglas Dillon, en su comparecencia ante el Senado para defender el proyecto enviado por la Administración advirtió que "...Uno de los principios más fundamentales en la tributación de la renta en América es que debería haber igualdad en el tratamiento de los contribuyentes que están en similar situación...lo que significa que la renta de cualquier establecimiento o filial de una sociedad americana operando en el exterior debería estar, en la medida de lo posible, sujeta a los mismos tipos de gravamen que la renta de cualquier establecimiento o filial operando en el interior...neutralidad es un principio fundamental de tributación en los Estados Unidos. El propósito de la neutralidad es promover la equidad y la más eficiente colocación de los recursos existentes...".

La transparencia fiscal internacional tiene por objeto someter a tributación en sede de personas físicas o entidades, residentes en un determinado país, en nuestro caso España, las rentas, generalmente de naturaleza pasiva, generadas en sede de entidades no residentes, que tributan en un régimen fiscal privilegiado, y que están sometidas al control de aquéllas.

Modelos de Transparencias

Respecto del requisito del control, el Derecho Comparado ofrece tres modelos:

- Se toman en consideración todos los contribuyentes que posean una participación directa, indirecta o constructiva mínima. Por lo general, la cualidad de contribuyente se gana a través de la residencia, pero en Estados Unidos también se toma en consideración la nacionalidad.
- Se toman en consideración todos los residentes, cualquiera que sea el grado de participación. Este es el modelo que siguen, entre otros países, Alemania y Portugal.
- Se toman en consideración los contribuyentes vinculados entre sí. Es el caso de España, Dinamarca y Lituania.

Respecto del régimen fiscal privilegiado de la entidad no residente, algunos países han optado por el sistema de listas, otros por la comparación de la tributación de la renta afectada según las legislaciones del país de origen y del país que aplica la transparencia fiscal internacional, y, en fin, otros por la tributación efectiva soportada por las rentas mencionadas.

Rentas afectadas

Finalmente, respecto de la tipología de las rentas afectadas, a grandes líneas, existen los siguientes sistemas:

- Toda renta obtenida por la entidad controlada está afectada, cualquiera sea la residencia de la misma y el lugar de su obtención.

Este es el sistema seguido por Nueva Zelanda. En Suecia, antes de la reforma de 2003 también se seguía este sistema, si bien las entidades residentes en países con convenio quedaban exceptuadas. Tras la reforma de 2003, respecto de determinados países con convenio, la renta de actividades financieras, crediticias y de seguros, también se considera afectada.

- Toda la renta obtenida por la entidad no residente está afecta-

da, pero la afectación desaparece cuando se cumplen determinados requisitos, en cuyo caso no se producirá la inclusión o imputación de la misma.

Este sistema es el seguido por Francia y Reino Unido, entre otros países (entity approach).

- Sólo la renta de determinadas fuentes está afectada, aunque en ciertos casos la selección de las fuentes está determinada parcialmente por el lugar de residencia de la entidad controlada.

Este sistema es el seguido, entre otros países, por Alemania y Estados Unidos. También es el que inspira la legislación española (transactional approach).

Sistemas de transparencia

La tipología de las rentas afectadas caracteriza los diferentes sistemas de transparencia fiscal internacional.

En el sistema "transactional approach", las rentas de naturaleza empresarial quedan, por lo general, no afectadas por la transparencia fiscal internacional, excepto si concurren circunstancias determinantes de una situación de deslocalización por motivos fiscales. Las rentas percibidas por entidades "holding" o que realizan actividades financieras y crediticias, también suelen quedar al margen de la transparencia fiscal internacional, bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, que tienen por objeto asegurar la inexistencia de deslocalización.

La compatibilidad de la transparencia fiscal internacional con los convenios para evitar la doble im-

posición es una cuestión debatida.

Los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, aprobados en 2003, son clara-

mente favorables a la compatibilidad, llegando a afirmar que, la transparencia fiscal internacional es reconocida como "...un instrumento legítimo para proteger la base imponible doméstica...". Ciertamente, que tal compatibilidad está supeditada a un conjunto de requisitos, entre ellos, el más rele-

La transparencia fiscal internacional es reconocida como instrumento legítimo para proteger la base imponible doméstica

vante, que las normas estén establecidas de tal manera que no produzcan doble imposición ni perturben los fines del convenio de que se trate.

El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas no se ha enfrentado, hasta el momento, a la cuestión de la compatibilidad entre la transparencia fiscal internacional y el Derecho Comunitario. Ciertas sentencias como las recaídas en los casos ICI (264/96) y XAB e YAB (200/98), al poner de relieve que la restricción a la libertad de establecimiento también se produce cuando una norma de un Estado miembro (home country) desalienta la constitución de filiales por parte de sus residentes en otro Estado miembro, han dado pie a que un sector de la doctrina haya mostrado dudas respecto de tal compatibilidad. La reciente sentencia Marks & Spencer⁽¹⁾, al contemplar de manera amplia y flexible las causas de justificación difícilmente notablemente la configuración de un dictamen sobre el particular.

Finalmente, es conveniente señalar que la transparencia fiscal internacional carecerá de efectividad práctica si los partícipes de las instituciones de inversión colectiva constituidas en el extranjero no están sometidos a un régimen de imputación o atribución. En este sentido se expresa la OCDE en su informe titulado "Harmful Tax Competition" (1998), a cuyo tenor "...en general las reglas concernientes a las sociedades extranjeras controladas... no se aplican más que a sociedades extranjeras respecto de las que los accionistas residentes poseen una participación significativa en su capital. En consecuencia, los residentes pueden adquirir participaciones en instituciones de inversión extranjera para diferir el impuesto nacional...de esta manera los poseedores de participaciones en una institución de inversión colectiva extranjera no estarán sometidos a las normas sobre transparencia fiscal internacional. Para remediar

esta situación varios países han adoptado reglas relativas a las instituciones de inversión colectiva extranjera... estas reglas complementan las relativas a la transparencia fiscal internacional... se trata de suprimir la ventaja del diferimiento de la imposición para la totalidad de las inversiones pasivas realizadas a través de entidades extranjeras... las normas relativas a las instituciones de inversión colectivas extranjeras permiten luchar eficazmente contra los regímenes que ofrecen un tratamiento fiscal favorable para atraer las inversiones extranjeras...".

España, que tiene establecidas, como se ha indicado, desde 1994 normas sobre transparencia fiscal internacional, carece de un régimen concordante en relación con las instituciones de inversión colectiva. La anunciada reforma del IRPF tampoco ha abordado esta materia.

Las normas relativas a las instituciones de inversión colectiva extranjeras permiten luchar eficazmente contra los regímenes que ofrecen un tratamiento fiscal favorable para atraer las inversiones extranjeras.



Por Sir Cámara en www.datadiar.com

Por Carmen A. Ponce Delgado
cpounced@dian.gov.co

⁽¹⁾ Ver nota al fallo en la Sección Jurisprudencia Fiscal de este Boletín.

^(*) **Eduardo Sanz Gadea**, (España) Licenciado en Derecho y Ciencias Económicas. Inspector de Hacienda del Estado. Jefe de la Oficina Técnica de La Delegación Central. Colaborador de la Escuela de Hacienda Pública. Vicepresidente de la Asociación Española de Derecho Financiero. Ex-Subdirector de Impuestos sobre las Personas Jurídicas.



En esta Sección se brinda información acerca de temas de actualidad y relevancia que afectan a las Administraciones Tributarias Iberoamericanas.

Nos proponemos propiciar el intercambio de conocimientos y experiencias en la búsqueda de

buenas prácticas de gestión tributaria y aduanera.

Aprovechamos a agradecer a todos aquéllos que nos brindaron su apoyo y colaboración y a invitar a quienes quieran sumarse a la próxima edición.

Mara Lucía M. Vieira

Mara.vieira@receita.fazenda.gov.br

y Carol Martinoli

carol_martinoli@yahoo.es

Argentina

Nuevo sistema de Identificación de perfiles de riesgo (AFIP – Argentina)

La Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (AFIP) implementó el denominado Sistema de Identificación de Perfiles de Riesgo (SIPER) orientado a la calificación de la conducta fiscal de los administrados de acuerdo con el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Dicha información es tomada como indicio para la preselección de casos a fiscalizar.

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) puso en marcha recientemente un sistema de calificación de la conducta fiscal denominado “Sistema de Identificación de Perfiles de Riesgo (SIPER)”, con el cual prevé calificar a los contribuyentes, según el grado de cumplimiento de sus obligaciones fiscales formales y/o materiales.

Objetivos del Sistema

Categorizar a los administrados (contribuyentes y los operadores de comercio exterior) a través de un análisis integral de su conducta impositiva, previsional y aduanera (agencia única). Establecer un nuevo indicio para la preselección de casos a fiscalizar.

Explicitar una señal de riesgo de ser fiscalizado y eventualmente castigado. Se realizará cuatrimestralmente y corresponderá inicialmente a los inscriptos en el Impuesto al Valor Agregado (IVA). Se prevén 5 categorías (A, B, C, D y E) ordenadas de menor a mayor riesgo de control fiscal. Una empresa a la que se le asigna la categoría A tiene poco riesgo de ser controlada.

Para conocer la nota, los contribuyentes consultarán en la página *web* de AFIP, utilizando su clave fiscal. De estar en desacuerdo con la calificación, tendrá que expresar su disconformidad, efectuando el reclamo pertinente.

Estas calificaciones, previa clasificación de los administrados en grandes, medianos y pequeños –según plantilla de personal, ventas, impuesto determinado y acreditaciones bancarias-, se establecen a través de ponderaciones y puntajes preestablecidos.

Los principales desvíos formales son: falta de presentación de declaraciones juradas; cantidad de cambios de domicilios (posible intención de eludir las intimaciones); cantidad de clausuras que sufrió en un determinado período y de rechazos de solicitudes de impresión de talonarios de facturas.

Entre los desvíos materiales se incluyen relación débito/crédito fiscal en IVA por actividad, resultados de fiscalizaciones en los últimos 3 años, la cantidad de causas penales, los juicios universales y contenciosos. También se contempla la in conducta reiterada aduanera, tales como falta de pago de derechos de exportación, suspensión como importador o exportador e incomparecencia a citaciones. Finalmente se toma en cuenta la calificación en el sistema financiero como deudor moroso. La experiencia hará que se incorporen nuevos indicadores de conducta fiscal y se adecuen las ponderaciones preestablecidas.

La herramienta se usó para calificar a 1.023.000 responsables del IVA, obteniéndose resultados dramáticos, según declaración del Administrador Federal Alberto Abad al Diario Clarín (13/06/2005): sólo 144.000 contribuyentes (14%) obtuvieron una calificación A. En cambio, en la categoría E, figuran 247.000 contribuyentes (24,1%). En las categorías intermedias los números fueron los siguientes: Categoría B 242.000 contribuyentes (23,7%), en la C 230.000 contribuyentes (22,6%) y en la D 160.000 contribuyentes (15,6%).

La herramienta se usó para calificar a 1.023.000 responsables del IVA, obteniéndose resultados dramáticos, según declaración del Administrador Federal Alberto Abad al Diario Clarín (13/06/2005): sólo 144.000 contribuyentes (14%) obtuvieron una calificación A. En cambio, en la categoría E, figuran 247.000 contribuyentes (24,1%). En las categorías intermedias los números fueron los siguientes: Categoría B 242.000 contribuyentes (23,7%), en la C 230.000 contribuyentes (22,6%) y en la D 160.000 contribuyentes (15,6%).

Por Pablo Porporatto

pporporatto@afip.gov.ar

Brasil

Control Tributario Preventivo Medidas que buscan anticiparse a los riesgos en la fiscalización (SRF – Brasil)

La Secretaría Federal de Ingresos de Brasil apunta al control tributario preventivo y recientemente aprobó medidas en sectores estratégicos como el de bebidas y la implementación de la factura fiscal electrónica para las grandes empresas.

La búsqueda de la eficacia le exige a la Administración Tributaria lograr un equilibrio entre los servicios y el control. En este contexto la Administración Tributaria Federal de Brasil, Secretaria Federal de Ingresos (SRF), ha desarrollado importantes herramientas de control tributario preventivo. Entre ellas se pueden destacar las medidas

para evitar la elusión tributaria en el sector de bebidas y el proyecto para la emisión de la factura fiscal electrónica, en cooperación con los Estados. Ambas medidas integran las acciones estratégicas de la Coordinación de Fiscalización.

Medidores del flujo de producción de cerveza

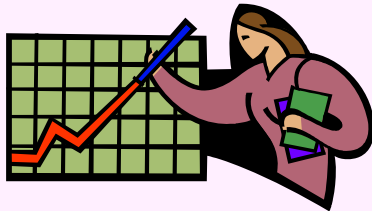
Se ha establecido la obligatoriedad legal, reglamentada por la Instrucción Normativa SRF n° 265/2002, del uso de medidores del flujo de producción de cervezas en las fábricas, desde que tengan una producción anual superior a cinco millones de litros y renta bruta anual superior a U\$ 1.000.00. La actividad de producción de cerveza, en las 70 fábricas instaladas en el país, es responsable del 70% de la recaudación del sector de bebidas, cuya facturación

anual supera los siete mil millones de dólares.

Los sistemas instalados en las fábricas se componen de equipos medidores del flujo y aparatos para control, registro, grabación y transmisión remota de información a la SRF. Acompañar en línea la producción de cerveza, permite verificar si el volumen producido corresponde al valor declarado en las facturas, se actúa de manera preventiva, evitando la evasión tributaria.

El desarrollo de los requisitos de especificación técnica, funcionamiento y seguridad de los equipos ha sido posible a través de convenios del Fisco con instituciones especializadas en el país. Los costes relativos a la adquisición e instalación de los equipos han sido soportados por los productores, los cuales consideran las medidas favorables, pues se eliminan los artificios de los precios bajos a causa de la evasión tributaria.

Los resultados obtenidos han sido positivos, observándose el crecimiento de 15% en la recaudación de la actividad de producción de cerveza en el 2005, mientras que las ventas crecieron un 6% en el mismo periodo. Está prevista para el 2006 la extensión de estas medidas de control a las fábricas de bebidas gaseosas.



Factura fiscal electrónica

El proyecto prevé la sustitución del registro en libros y documentos contables de papel, por informaciones almacenadas en medios electrónicos, documentos electrónicos con certificación digital, para las grandes empresas. Los resultados esperados en las tres fases del proyecto son: la escritura contable y fiscal electrónica y la factura fiscal electrónica.

Entre los beneficios para los contribuyentes se pueden mencionar:

- Reducción en los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- Simplificación y racionalización de las obligaciones accesorias, evitando la duplicidad en la entrega de documentos con las mismas informaciones a varios órganos de control;
- Reducción de los costes de emisión y guarda de documentos en soporte de papel;
- Estandarización y mayor calidad de las informaciones suministradas;
- Simplificación y agilización en los procedimientos bajo control de la Administración Tributaria, como el comercio exterior y tránsito entre las unidades de la federación.

Entre los beneficios para la Administración Tributaria pueden citarse:

- Mejora en la calidad de la información fiscal;
- Posibilidad de cruces electrónicos

entre datos contables y fiscales;

- Reducción de los costes administrativos;
- Reducción del tiempo de permanencia de los auditores en los establecimientos auditados;
- Asignación más racional de la mano de obra en las actividades de auditoría;
- Agilidad en el acceso a las informaciones;
- Mayor posibilidad de intercambio de informaciones entre las AT nacionales.

La estrategia de implantación del proyecto es prioritaria para los segmentos de riesgo y grandes empresas. Por otra parte, se ha logrado la cooperación de las Administraciones Tributarias de los Estados, entidades financieras del sector público y del Consejo Federal de Contabilidad-CFC en el desarrollo de la fase piloto.

Por Mara Lucia Monteiro Vieira – SRF
Mara.Vieira@receita.fazenda.gov.br

España

Hacia un entorno sin soporte de papel en las aduanas y el comercio de la Unión Europea (España- UE)

Los miembros de la UE se proponen implantar sistemas aduaneros electrónicos seguros, interoperativos y accesibles que mejoren y simplifiquen los procesos aduaneros y la logística de la cadena de suministros a fin de facilitar el comercio, aumentar la fiabilidad de las mercancías y la seguridad del comercio internacional.

La Unión Aduanera fue una de las primeras columnas de la Unión Europea (UE). A través de una legislación aduanera común se eliminaron los derechos de aduanas en las fronteras interiores y se estableció un sistema uniforme de tasación de las importaciones, con lo cual los controles aduaneros internos desaparecieron. Hoy las Aduanas están sólo en las fronteras exteriores de la UE.

En la actualidad, los sistemas informáticos aduaneros y los enfoques relativos a la aplicación de las normas y regímenes aduaneros varían de un Estado miembro a otro, lo cual resulta oneroso y puede obstaculizar el comercio interior.

Por ello, es preciso aumentar el volumen de mercancías que cruzan las fronteras, sin perder de vista la necesidad de reducir los costes y los plazos;

por otro, las Autoridades, condicionadas por los graves problemas de control relativos al medio ambiente, la sanidad y la seguridad, buscan la forma de poder garantizar la circulación de las mercaderías.

Propuesta y objetivos:

Las Autoridades de la Comunidad han trabajado en la búsqueda de una respuesta conciliadora a tales exigencias y así se arribó a la propuesta de Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo (30/11/05) relativa a un entorno sin soporte papel en las Aduanas y el comercio de la CE, y al proyecto de modernización del Código Aduanero Comunitario.

La Propuesta de Decisión establece que la Comisión y los Estados miembros implantarán sistemas aduaneros electrónicos seguros, integrados, interoperativos y accesibles a fin de permitir el intercambio de la información aduanera.

Con la implantación del sistema aduanero electrónico se esperan lograr los siguientes objetivos:

- agilizar los procedimientos de importación y exportación;
- reducir los costes administrativos y de cumplimiento de las normas y agilizar el despacho de aduana;
- coordinar un enfoque común en lo que respecta al control de las mercancías y la interceptación de las

peligrosas e ilegales;

- garantizar la adecuada recaudación de todos los derechos de aduana y exacciones comunitarias;
- transmitir con rapidez la información pertinente en relación con la cadena internacional de suministros entre las Administraciones aduaneras y entes intervinientes de toda la Comunidad.

La Aduana electrónica permitirá realizar controles con mayor eficacia y eficiencia, y, por consiguiente, una gestión de riesgos y distribución de recursos más idónea.

En la elaboración de la Propuesta se analizó que el coste de mantener un sistema diversificado y poco ágil, que ya no se adecua a las circunstancias económicas y tecnológicas, es mucho más elevado que el coste de transición a un sistema más sencillo, transparente y mejor gestionado.

Modernización del código aduanero comunitario

En cuanto al proyecto de modernización del Código Aduanero Comunitario (1992), contiene numerosas herramientas necesarias para la implementación de la Aduana electrónica.

Así también, se propone:

- la modernización, simplificación y

racionalización de las normas y los procedimientos aduaneros;

- la promoción del despacho centralizado (es decir, el despacho en un Estado miembro de mercancía introducida por este y físicamente ubicada en otro Estado miembro)
- la ventanilla única y el punto de acceso único, en los que los operadores puedan presentar las declaraciones a las Autoridades aduaneras competentes a través de las interfaces de que ya disponen.

La última modificación introducida al Código Aduanero Comunitario resulta especialmente relevante, con vista a la informatización de las aduanas, por cuanto prevé la presentación de declaraciones sumarias y el intercambio electró-

nico de datos entre Administraciones aduaneras (Reglamento CE N° 648/95).

La UE y sus Estados miembros están trabajando continuamente en pos de adaptarse a las nuevas circunstancias y fortalecer los ideales que dieron fundamento a la Comunidad. Han gastado bastante más de 100 millones de euros de 2003 a 2007 para seguir avanzando en la automatización de los procedimientos aduaneros y tienen el propósito de poner fin a las operaciones aduaneras basadas en papel para 2010, que es la fecha que se ha fijado para la integración electrónica completa de las operaciones de los sistemas aduaneros de todos los Estados miembros.

Por Carol Martinoli
carol_martinoli@yahoo.es



Por Sir Cámara en www.datadiar.com

Perú

Medidas a favor del incremento de los niveles de recaudación en el Impuesto General a las Ventas (IGV) (SUNAT- Perú)

La administración Tributaria peruana implementó regímenes de percepción y retención y un sistema de deducciones en el Impuesto General a las Ventas (IGV) como medida para reducir los altos índices de evasión fiscal e incrementar los niveles de recaudación del tributo.

Dentro del sistema tributario peruano el Impuesto General a las Ventas (IGV) es el impuesto más importante en cuanto a recaudación tributaria se refiere, en el año 2005 representó el 46% del total de ingresos del gobierno central. Es un impuesto al valor agregado que grava la venta de bienes, la prestación o utilización de servicios, los contratos de construcciones, la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos y la importación de bienes.

Uno de los principales problemas que existe en los sistemas tributarios latinoamericanos y del que no escapa Perú, son los elevados niveles de evasión tributaria existentes.

En ese sentido la Administración Tributaria peruana a partir del año 2002 ha implementado una serie de medidas administrativas para incrementar los niveles de recaudación en el IGV, para tal efecto se establecieron el sistema de deducciones y los regímenes de retención y percepción del IGV que anticipan y concentran la recaudación en un número reducido de contribuyentes que en términos generales cumplen con sus obligaciones tributarias.

En el régimen de retención, el comprador debe deducir un importe equivalente al 6% de los pagos que efectúa al vendedor con el objeto de ingresar dicho impor-

te al fisco y el vendedor deducir de su declaración jurada mensual la retención soportada.

En el sistema de deducción, creado para la venta de bienes y la prestación de servicios de sectores de alto nivel de evasión tributaria (IGV), en este caso el comprador o usuario detrae un porcentaje del importe de la operación de los bienes o servicios afectos al sistema, normalmente el momento establecido para efectuar la deducción es hasta antes de la fecha de pago. En el caso de los bienes cuya cadena de producción - comercialización puede presentar evasión generalizada, se ha previsto que esta deducción se haga antes de iniciado el traslado de dichos bienes. A diferencia de la retención existen varias tasas (determinada de acuerdo al valor agregado gravado) y el comprador, en lugar de ingresar la deducción al fisco, la deposita en una cuenta corriente del Banco de la Nación a nombre del vendedor. La cuenta sirve únicamente para la cancelación de sus obligaciones tributarias, tanto del IGV como cualquier deuda de tributos administrados por SUNAT, incluido los tributos a la importación.

En el Régimen de Percepción, existe una tasa que es adicionada por el vendedor al importe de la factura de venta, la cual será declarada y depositada por el agente de percepción. El comprador sujeto de la percepción podrá deducir del IGV que le corresponda pagar, las percepciones que le hubieran efectuado.

Estos mecanismos de recaudación implementados en el Perú han contribuido a disminuir la alta informalidad y evasión tributaria existente dado que estos sistemas han permitido desde su implementación ampliar la base tributaria en alrededor de 770 mil contribuyentes que antes no estaban registrados y/o no efectuaban declaración y pago ante la Administración Tributaria.

Veamos algunos resultados para el período 2005:

Regímenes:	Ingreso al Fisco
Régimen de Retención	U\$S 410 millones (1,372 millones de nuevos soles)
Sistema de deducción	U\$S 720 millones* (2,413 millones de nuevos soles)
Régimen de percepción	U\$S 190 millones (634 millones de nuevos soles)

*depositados para el pago de impuestos de 56.000 contribuyentes sobre los que se efectúan las deducciones.

En definitiva estos sistemas están permitiendo ampliar la base tributaria y a aumentar la productividad del IGV así como aumentar la recaudación y la presión tributaria en el país que ha pasado de una presión tributaria del 12.2% del PBI en el año 2002 a 13,9% del PBI en el año 2005.

Cabe recordar que estos sistemas van acompañados de un sistema de control, fiscalización y servicios al contribuyente con la finalidad de generar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias

Por Alan Augusto Peñaranda Iglesias
apenaran@sunat.gob.pe



El cuadro a continuación reseña el tratamiento dado por algunas Administraciones Tributarias Iberoamericanas a ciertos aspectos de la fiscalidad internacional. Así, se presentan las modalidades, los obstáculos, los programas coordinados y los convenios de intercambio de información existentes; los principales aspectos de la regulación legal en materia de

Transparencia Fiscal Internacional. La complejidad y relevancia de los temas vinculados con la fiscalidad internacional nos confirma la necesidad de contar con un área dedicada específicamente a estas cuestiones, dentro de la Administración Tributaria

Por Mara Lucia Monteiro Vieira y Carol Martinoli

Queremos agradecer especialmente a: Isaac Gonzalo Arias Esteban (AFIP, Argentina), Rosa Urtuzuastegui (SAT, México), Giovanni Cerrón López (SUNAT, Perú), Zaida Bastos Manatta (SRF, Brasil) y Dr. Gerardo Pérez Rodilla (España) quienes nos brindaron su colaboración para armar esta nota.

Temas de Fiscalidad Internacional	Administraciones Tributarias Iberoamericanas Países: Argentina (AFIP), Brasil (SRF), España (AEAT), México (SAT) y Perú (SUNAT)
COOPERACIÓN INTERNACIONAL	
<p>Áreas dedicadas específicamente a las cuestiones de fiscalidad internacional dentro de la Administración Tributaria.</p>	<p>Las AT de Argentina, Brasil, España y México cuentan con áreas dedicadas a temas de fiscalidad internacional. Perú no cuenta con un área específica, sin embargo, se tiene prevista la creación de un área dedicada a las cuestiones de fiscalidad internacional, para los aspectos técnicos, de procedimiento y selección de contribuyentes para fiscalización.</p> <p>Argentina:</p> <p>a) <u>Dirección de Cooperación:</u> dedicada a promover y coordinar acciones de colaboración y cooperación con organismos nacionales e internacionales que contribuyan al logro de los objetivos del Organismo (Por ej. Intervenir en la realización de acuerdos de cooperación, promover investigaciones en temas estratégicos para la AFIP, etc.)</p> <p>b) <u>Departamento de Operaciones Internacionales:</u> 1) División Programas y Normas de Operaciones Internacionales (elaborar normas y procedimientos a ser utilizados en las tareas de fiscalización) y 2) División Dictámenes y Evaluación Técnica (proyectar dictámenes e informes técnicos, estudios de carácter económico y tributario en materia de precios de transferencia).</p> <p>Brasil:</p> <p>a) <u>Asesoría de Asuntos Internacionales:</u> entre sus funciones pueden mencionarse: coordinar las acciones para la negociación, firma y aplicación de los acuerdos internacionales de asistencia mutua administrativa, de intercambio de información de naturaleza tributaria y, en general, en materia tributaria internacional; realizar estudios sobre doble imposición internacional, rendimientos producidos en Brasil por personas domiciliadas en otro país y viceversa para proponer cambios en la legislación tributaria, etc.</p> <p>b) <u>Delegación Especial de Asuntos Internacionales:</u> desempeñar las actividades de fiscalización en materia de precios de transferencia.</p> <p>España:</p> <p>a) <u>Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria:</u> órgano responsable de la información y asistencia mutua entre administraciones tributarias.</p> <p>b) <u>Equipo y Unidades Especializadas:</u> a nivel central y territorial, que lleva las actuaciones de fiscalidad internacional según los programas o actuaciones que se consideren prioritarios.</p> <p>México:</p> <p><u>Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional:</u> dentro de la Administración General de Grandes Contribuyentes. Proporcionar información, ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorias y demás actos que establezcan las disposiciones fiscales y aduaneras y los acuerdos, convenios o tratados suscriptos por México. Actuar como autoridad competente en la interpretación y aplicación de los tratados de libre comercio y convenios para el intercambio de información. Intervenir en temas vinculados con precios de transferencias, entre otras.</p>
<p>Programas coordinados con Administraciones tributarias de otros países</p>	<p><u>Fiscalizaciones simultáneas:</u> Argentina las tiene previstas con España, Brasil y Perú.</p> <p>Brasil además las tiene previstas con Venezuela. En la práctica se llevaron a cabo entre Brasil y Argentina.</p> <p><u>Presencia de funcionarios de una Administración tributaria en el territorio de la otra Administración Tributaria:</u> Argentina acordó con Brasil y Perú.</p> <p>España: dentro de la Unión Europea, cuenta además con Un programa comunitario, FISCALIS (Decisión Fiscal 2235-2002-CE) del Parlamento Europeo y del Consejo, destinado a mejorar el funcionamiento de los sistemas fiscales en el mercado interior (Programa Fiscales 2003-2007).</p> <p>Asistencia mutua entre las autoridades competentes de los estados miembros en el ámbito de los impuestos directos, determinados impuestos sobre el consumo específico y de los impuestos sobre primas de seguros (Directiva 2004/56/CE del 21/4/04)</p> <p>Cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (Reglamento CE 1798/2003 del 3/10/03).</p> <p>En materia de Recaudación (Directiva 76/308/CEE, 2002/44/CE y 2002/94/CE).</p> <p>Asistencia mutua e intercambio de información con otros países que no pertenecen a la Unión Europea con los que existe Convenio en vigor para evitar la doble imposición (artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE).</p> <p>México: aunque algunos tratados celebrados con otros países contemplan la posibilidad de practicar auditorias simultáneas o conjuntas en la práctica no se realizan.</p>



INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	
<p>¿Cuál es la autoridad competente para llevar adelante el intercambio?</p> <p>Convenios para evitar la doble imposición y acuerdos específicos de intercambio de información.</p>	<p>En Argentina y Brasil son los máximos representantes de las respectivas AT. Así, el Administrador Federal (AFIP) y el Secretario de la Receita Federal (con el apoyo de la Asesoría de Asuntos Internacionales), respectivamente. En España es el Equipo Central de Información de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria. En México, la autoridad competente es la mencionada Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional.</p> <p>En Perú es el Ministerio de Economía y Finanzas o su representante autorizado.</p> <p>Argentina celebró 18 Convenios para Evitar la doble imposición que contienen la cláusula de intercambio de información (con la sola excepción del acuerdo celebrado con Suiza). Los convenios celebrados con Chile y Bolivia se ajustan al Modelo de Pacto Andino. Los celebrados con Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Canadá, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Holanda, Italia, Noruega, Países Bajos, Reino Unido, Suecia y Suiza responden al Convenio OCDE Modelo 1977. Asimismo, celebró acuerdos específicos de Intercambio de información con España, Perú y Brasil.</p> <p>Brasil celebró 26 Convenios para Evitar la doble imposición (Modelo OCDE) con: Alemania, Argentina; Austria; Bélgica; Canadá; Chile; China, Corea, Dinamarca, Ecuador, España, Filipinas, Finlandia, Francia, Holanda, Hungría, India, Israel, Italia, Japón y alteración en, Luxemburgo, Noruega, Portugal, República Checa, Eslovaquia y Suecia.</p> <p>España celebró 54 convenios que siguen el Modelo OCDE, con: Alemania, Argelia, Argentina, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Bulgaria, Canadá Corea del Sur, Rep. Checa, Chile, China, Cuba, Dinamarca, Ecuador, Eslovaquia, Eslovenia, EEUU, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Macedonia, Marruecos, México, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Fed. Rusa, Suecia, Suiza, Estados de la antigua URSS (excepto Rusia), Turquía, Venezuela y Vietnam.</p> <p>Por otra parte, existen acuerdos específicos de intercambio de información automático con Francia, Argentina, Suecia y Portugal. Además existen acuerdos de intercambio de información en materia de fiscalidad del ahorro.</p> <p>México acordó 33 Convenios que siguen el Modelo OCDE, con Alemania, Australia, Austria, Argentina, Bélgica, Canadá Corea del Sur, Chile, China, Dinamarca, Ecuador, España, EEUU, Finlandia, Francia, Grecia, Indonesia, Israel, Italia, Irlanda, Japón, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rep. Checa, Rumania, Singapur, Suecia y Suiza. Por otra parte, celebró dos acuerdos específicos de intercambio de información con Canadá y los Estados Unidos de América</p> <p>Perú celebró tres Convenios para Evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal con Canadá, Chile y Suecia.</p>
<p>En materia de intercambio de información, ¿Cuáles son los obstáculos internos que dificultan o limitan dicho intercambio?</p>	<p>Argentina, Brasil, España y Perú coincidieron en que los obstáculos internos más importantes se dan en materia de recursos humanos. En Argentina, la falta de conocimiento del personal que tiene a cargo poner en práctica el intercambio de información. Por ello, la Dirección de Cooperación está trabajando en la elaboración en un modelo de acuerdo para la gestión del intercambio de información y diseño de un programa de capacitación interna. En Brasil los obstáculos legales (las diferencias en el tratamiento dado a la información por la legislación de los diversos países). En España la disposición limitada de recursos humanos y materiales para realizar un efectivo intercambio (rápido y eficaz).</p> <p>México señala los mayores obstáculos en los aspectos prácticos y legales. Así, por ejemplo, la triangulación de la información solicitada a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la caducidad y los recursos de los contribuyentes en contra del requerimiento de información de otros países contratantes.</p> <p>En Perú el mayor obstáculo interno está en la falta de un área específica dentro de la Administración Tributaria que se ocupe de gestionar los requerimientos de intercambio de información.</p>
<p>Modalidades de los intercambios de datos:</p>	<p>En Argentina, España, Brasil y México la modalidad más utilizada es el intercambio previa petición (rogado). En el caso de Argentina también se utiliza, aunque en menor medida, el intercambio automático. En España, existen las tres modalidades (rogado, espontáneo y automático) y en los últimos años se ha incrementado la utilización del intercambio automático.</p>
TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL	
<p>¿El ordenamiento tributario consagra normas al respecto?</p>	<p>Argentina, Brasil, España y México consagran normas sobre Transparencia Fiscal Internacional. Perú no establece este tipo de normas.</p> <p>Argentina en los arts. 133, apartado a y 135 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.</p> <p>Brasil – Leyes n° 9.430, de 1996, Art. 24, con redacción dada por la Ley n° 10.451, de 2002. Ley n° 9.779, de 1999, Art. 25 a 27 de la Ley n° 9.249/95. Art. 16 y 17 de la Ley n° 9.430/96. Art. 1° de la Ley n° 9.532/97. Art. 3° de la Ley n° 9.959/2000. Art. 34 y 74 da MP n° 2.158/2001 e Art. 8°. Instrucción Normativa n° 188, de 2002. Instrucción Normativa n° 213/2002.. México: arts. 212 a 214 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.</p>
<p>Condiciones subjetivas de tributación y objetivas respecto del control</p>	<p>Argentina, Brasil, España, México y Perú definen a una jurisdicción como refugio tributario (de baja o nula tributación) mediante la confección de listas en las que se detallan las jurisdicciones consideradas como tal. Esta lista integra el ordenamiento legal tributario.</p> <p>Brasil, asimismo considera que se trata de un refugio tributario cuando el porcentaje del impuesto extranjero pagado está por debajo del 20% y cuando no se divulga la composición societaria de las empresas.</p> <p>En España y México también se aplica la tasa de comparación (impuesto satisfecho en el extranjero inferior al 75% del impuesto satisfecho que correspondería pagar en estos países).</p>
<p>Condiciones respecto al tipo de renta obtenida por la entidad participada</p>	<p>Argentina regula que toda la ganancia atribuible a establecimientos estables instalados en el exterior, de titulares residentes en el país, se imputarán a estos últimos. Idéntica imputación procederá para los accionistas residentes en el país respecto de los resultados impositivos de las sociedades por acciones constituidas o ubicadas en países de baja o nula tributación, por las ganancias pasivas.</p> <p>Brasil y México toman en cuenta toda la renta obtenida .</p> <p>España hace una enumeración exhaustiva y muy casuística de las rentas que son susceptibles de incluirse en este régimen (art.107, apartado 2,3, y 4 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades).</p>



En esta sección se presentan noticias relativas a la actividad de la RAAM y en particular de la Maestría Internacional.

Por Luis Accietto y Pablo Porporatto

La RAAM y sus actividades

El 31/12/2005 los Coordinadores Generales de la RAAM 2005, Bárbara Silvar Formoso y Pablo Porporatto, presentaron el Informe de la Gestión que prevé el Protocolo de Relaciones de la RAAM.

Durante el primer período la RAAM logró: 1) Elaborar el Protocolo de Relaciones (Estatuto); 2) Diseñar el esquema para la presentación de los “Planes Anuales de Acción”; 3) Crear el espacio virtual de la RAAM y en él se continuo cultivando las relaciones de camaradería y amistad logradas por los ex alumnos a través del “Club de Amigos”; 4) Se conformó el “Consejo de Redacción” del Boletín Virtual, denominado “Foro Fiscal Iberoamericano”, estableciéndose su estructura y como corolario se elaboró el primer número de dicha publicación; 5) Se creó un espacio dentro de la plataforma, denominado “Noticias Nacionales” para el intercambio de información; 6) Se realizaron dos foros de debates con alta participación de los miembros y de calidad técnica, el primero sobre la “Educación Cívico-Tributaria” y el segundo sobre los “Sistemas Tributarios Iberoamericanos”, cuyo resumen de la Relatoría se presenta más abajo. 7) Algunos miembros de la RAAM participaron como Tutores de Memoria de la Maestría Internacional y/o del Diplomado en Tributación del CIAT. 8) Antiguos alumnos de la I Edición participaron del Primer Seminario Presencial de la II Edición, desarrollado en Cartagena de India, donde se presentó la RAAM. 9) Se expusieron las conclusiones del foro “Educación Cívico-Tributaria” en el Primer Seminario Internacional sobre “Educación Tributaria” realizado en Buenos Aires en Octubre de 2005.

Conforme a las disposiciones del Protocolo de Relaciones, en el 2006 se designaron como Coor-

dinadores Generales, Gabriel Díez Pata y Alan Augusto Peñaranda Iglesias. En la gestión llevada adelante **hasta la fecha del presente boletín, se han realizado las siguientes acciones:** 1) se presentó el Plan de Acción para este año; 2) se conformó un Grupo de Estudio, que trabajará en la concreción de “Bases Documentales de las Administraciones Tributarias y Sistemas Fiscales de los Países de América Latina”, con el auspicio y colaboración del Instituto de Estudios Fiscales y el Programa EUROsocial; 3) se prevé la realización de videoconferencias y la participación de los miembros, en actividades capacitación ofrecidas por los organismos patrocinantes; como así también el diseño y organización de una Biblioteca Virtual. 4) Se realizó un primer Foro de discusión, dirigido por el profesor de la Maestría Domingo Carbajo Vasco, referido a la armonización fiscal en los procesos de integración en Iberoamérica y las posibilidades de aprovechar la experiencia europea. La relatoría de dicho Foro se publicará en la III Edición del Foro Fiscal Iberoamericano. Se prevé la realización de otro Foro con tema a determinar; 5) Se iniciaron los trámites para registrar el nombre de nuestro Boletín en el Registro de la Propiedad Industrial; 6) Algunos miembros de la RAAM participaron como Tutores de Memoria de la Maestría Internacional.

La Maestría Internacional

Haciendo un repaso de nuestra Maestría, la I Edición hizo posible que 29 profesionales se hicieran acreedores del respectivo Diploma, durante el II Seminario Presencial desarrollado en Madrid, durante el mes de Octubre de 2005, en tanto que próximamente recibirán sus diplomas 26 alumnos de la II Edición.

La III Edición, actualmente en impartición, cuenta con 27 participantes, pero a diferencia de

las ediciones anteriores, se ha subdividido en dos cursos académicos, de acuerdo con el sistema educativo español, el primero que hace acreedor al título de “Especialista Universitario en Hacienda Pública” y el segundo año académico, a “Master Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública”, otorgado por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED).

En breve, se prevé la realización de dos seminarios: a) El Segundo encuentro presencial del 5 al 16 de junio del presente año en Madrid, España para los alumnos de la Segunda Edición de la Maestría, siendo su título “Tendencias en las Administraciones Tributarias – Adaptación a un Nuevo entorno”. b) Del 17 al 20 de Julio del presente año en Antigua, Guatemala, el primer seminario presencial para los alumnos de la Tercera Edición de la Maestría sobre “Política Fiscal y Administración Tributaria.

Enhorabuena, bienvenidos a los futuros miembros de la RAAM.

Por último, mencionar que se encuentra abierta la inscripción, para la IV Edición de la Maestría en Administración Tributaria y Hacienda Pública, desde el 1 de mayo y hasta el 16 de junio. Para mayor información visitar la página web del IEF.





“Foro sobre Sistemas Tributarios Iberoamericanos”

Durante los días 15/10/2005 al 22/11/2005, en el espacio virtual de la RAAM, tuvo lugar el foro de debate sobre “Sistemas Tributarios Latinoamericanos, ¿Existe un Modelo Ideal de Sistema para los Países de la Región?”, moderado por el Abogado Darío González, Profesor de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública y Director de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina, que contó con la participación de otros profesores, antiguos y actuales alumnos de la Maestría.

El debate se organizó a partir de una serie de planteos, relacionados estratégicamente, para abordar el tema de referencia.

Fue mayoritaria la opinión en cuanto a que no existe un único modelo tributario ideal, aplicable a tan variada gama de países, dadas las diferencias sociales, políticas, económicas y culturas que detentan.

Se estableció que ello no implica concebir sistemas tributarios (SSTT) a medida, dado que en un mundo globalizado, digitalizado e interconectado, hay que tener en cuenta además de las características nacionales propias, las foráneas, dada la mayor facilidad en la movilidad de recursos y sus repercusiones en cada SSTT dada la competitividad entre los países y la consecuente decisión de asignación.

Lo expuesto no impidió que se reconocieran rasgos comunes de estos países, los que permitieron proponer, al menos, notas mínimas que orienten propuestas de reformas fiscales, sin olvidar que a la hora de rediseñar los SSTT, cada país debería apreciar su propia realidad, su capacidad de gestión y control de la Administración Tributaria y la incidencia que tendría en el contexto regional o internacional.

Los SSTT se han construido con una orientación cortoplacista, para hacer frente a necesidades fiscales coyunturales, sin tener en cuenta principios orientadores o el modelo de país al que se aspira, lo que hizo que en muchos casos las políticas se vieran diluidas en el tiempo. Tam-

poco se realizaron estudios científicos que midieran la incidencia sobre determinados sectores, lo cual ha provocado un descuido de la equidad del sistema.

La necesidad de recursos frente a la baja recaudación de la imposición directa originó mayormente un aumento de alícuotas de impuestos indirectos al consumo, así como la incorporación de figuras tributarias heterodoxas, tales como el Impuesto a las Transacciones Financieras y el Impuesto sobre los Activos (o a la Renta Presunta), justificadas por capacidad de gestión y control de nuestras Administraciones Tributarias (AATT) frente a los altos índices de evasión de las categorías tributarias ortodoxas, las que en teoría resultaban consecuentes con los principios de progresividad y equidad, pero que en la práctica devinieron ineficaces.

En este punto se centró la gran discusión, confrontándose opiniones que resaltaron las grandes distorsiones económicas que introducen estas figuras, en tanto que otras voces destacaron la facilidad y simplicidad de recaudación y control, además del valioso aporte informativo. No obstante ello, hubo cierto consenso en mantenerlas hasta tanto sea posible superar o minimizar las circunstancias que justifican su existencia.

Ante lo expuesto, se recordó la plena vigencia de la expresión de Milka Casanegra según la cual “*En América Latina la política tributaria es administración tributaria*”, pero no como para aceptarla incondicionalmente como una especie de determinismo tributario, sino como un desafío para que las AATT mejoren su gestión, de modo que sea posible acercar la política fiscal a la realidad.

Se afirmó que no sería cuestión de escasez de recursos, dado que en términos generales se disponen de mayores recursos. Incluso hay aspectos ajenos a la misma, tales como el diseño normativo –aunque se reconoció la ventaja de participar con propuestas de reformas tributarias–, el funcionamiento de la justicia y la receptividad social

de los tributos en cada país, que inciden en el grado de cumplimiento fiscal.

Respecto de figuras novedosas, tales como el *dual tax* que aplican los países escandinavos y el *flat tax* de los países de Europa Oriental, Estonia y Rusia, con relativo éxito, no fueron consideradas recomendables, dada sus desventajas en cuanto a la distribución de la renta y las dificultades políticas que pudiera acarrear su implementación. La primera figura implica una imposición lineal para las rentas del capital –preferentemente baja– y una imposición altamente progresiva para el resto de las rentas, en tanto que la segunda se trata de una imposición lineal a todo el conjunto de rentas de las personas físicas, aunque Estonia también lo aplica a las personas jurídicas, existiendo además limitaciones a las deducciones y aplicación de otras medidas que afectan a las bases imponibles.

En la imposición general al consumo, existió un acuerdo general de ampliar la base imponible y eliminar exención-reemplazándolas por subsidios explícitos–, en lugar de incrementar los tipos, dado el aumento del incentivo a evadir, las distorsiones que introduce y la experiencia, que demostró que una mayor tasa no implica necesariamente mayor recaudación.

Respecto de la imposición sobre los consumos específicos, se abogó por la ampliación a todos aquellos bienes y servicios de demanda inelástica, que produzcan externalidades negativas o que revistan el carácter de lujo.

Hacia el final, se destacaron los regímenes simplificados para pequeños contribuyentes, cuya finalidad es ampliar la cobertura de contribuyentes incorporándolos a la tributación, lo que acarrea ventajas al contribuyente por un lado, dada la disminución de la presión fiscal indirecta y la mayor seguridad jurídica, y a la Administración Tributaria por el otro, ya que podría realizar una asignación más eficiente de recursos, permitiendo direccionarlos hacia el con-



trol de grupos de contribuyentes o sectores de mayor relevancia recaudatoria.

Por último, se destacó la importancia que nuestros países consideren la imposición verde, dado el doble beneficio: recaudación y protección del medio ambiente.

Por Pablo A. Porporatto (AFIP)
pporporatto@afip.gov.ar

A partir de la Relatoria de Henry Rodríguez (SENIAT, Venezuela)

40ª Asamblea General del CIAT (Florianópolis, Brasil)

El evento estuvo dedicado a compartir experiencias y prácticas innovadoras de gestión del conocimiento en las Administraciones Tributarias sobre el tema: “La recaudación potencial como meta de la Administración Tributaria”.

Entre las conclusiones quedó reconocido que la explotación del potencial recaudatorio implica una mayor efectividad en la gestión tributaria: con el uso de prácticas innovadoras de gestión; aplicación de técnicas de análisis de riesgo para definición de modelos de comportamiento de contribuyentes; elaboración de mapas de fraude y asimismo la ampliación de la cooperación internacional.

Se realizó en la ciudad de Florianópolis, Brasil, del 3 al 6 de abril de 2006, la 40ª Asamblea General del CIAT. El tema principal, “La Recaudación Potencial como

meta de la Administración Tributaria”, fue dividido en tres grupos:

- La definición y el cálculo de la recaudación potencial. Análisis del potencial económico tributario y de sus condicionantes
- Las estrategias para el alcance de la recaudación potencial.
- La cooperación internacional como herramienta para alcanzar la recaudación potencial

El marco teórico e hilo conductor de la Asamblea giró en torno a la definición de la recaudación potencial como variable de referencia para determinar los objetivos de la Administración Tributaria - AT.

Aplicar con efectividad el Sistema Tributario exige a las AATT el conocimiento del potencial tributario legal -el que resulta en el cumplimiento máximo de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, de acuerdo con la ley-.

En cuanto a la mejor técnica para estimación del potencial tributario, o de los niveles de evasión, se concluyó que no existe un método perfecto, sino que es necesario un continuo y gran esfuerzo de mensuración.

La diferencia entre el potencial legal y la presión fiscal efectiva se define como “brecha tributaria”. Hay una fuerte relación entre la reducción de la “brecha tributaria” y la lucha contra el fraude fiscal a través de la gestión estratégica de riesgos ambientales e institucionales, con el

necesario equilibrio entre servicios al contribuyente y control.

Quedó reforzada la idea sobre la importancia para una AT de disponer de un “mapa de fraude” que indique: “dónde se ubica el fraude, cuál es el perfil de los defraudadores, cuáles son los medios e instrumentos más utilizados y, principalmente, cuáles son las razones que llevan a los contribuyentes a abonar o no sus impuestos”. Este mapa permitiría conocer el monto y las características del fraude en cada país y sería un camino hacia una AT más profesional.

En el tema de las estrategias de las AT, se destacaron las experiencias de innovación y modernización administrativa como instrumento para reducción de la brecha tributaria. El papel activo de la AT como agente productor o facilitador de los cambios fue considerado como un factor relevante en este contexto.

En la discusión de los temas relacionados con la cooperación internacional, se reconoció la importancia de los temas de fiscalidad internacional - intercambio de informaciones, cooperación administrativa y lucha contra prácticas tributarias nocivas- para la mayor efectividad en la aplicación de los sistemas fiscales.

Por Mara Lucia Monteiro Vieira
Mara.Vieira@receita.fazenda.gov.br



Asamblea del CIAT, patrocinadores, profesores y alumnos de las tres ediciones de la Maestría



Tal como indicábamos en nuestra primera entrega, esta Sección pretende ocuparse de las necesidades de formación de los miembros de la RAAM, con especial énfasis en aquellas propuestas ofrecidas mediante modalidad virtual.

En esta oportunidad nos referiremos a las posibilidades que brinda aquel método de aprendizaje respecto de la formación en los aspectos específicos de la tributación internacional.

Por Oscar Ramos Rivera
osramos@afip.gov.ar

Fiscalidad Internacional: La Problemática

Sabemos que la empresa multinacional, sujeto económico preponderante en el contexto actual, posee una lógica de actuación global, como un sistema de organización flexible, intentando localizar cada una de sus funciones en el territorio más conveniente considerando sus ventajas comparativas y que, ante esta situación, la actuación de los Estados no es neutral, ya que usualmente conducen su política fiscal para hacer que sus regímenes impositivos aparezcan como un atractivo más para la inversión extranjera. Así, las empresas multinacionales van a adoptar sus decisiones económicas de inversión o de organización considerando las posibilidades que cada uno de estos regímenes ofrece para reducir el costo impositivo del grupo a nivel global, entre otros aspectos.

Se sabe que cuando las decisiones empresariales obedecen exclusivamente a razones fiscales pueden resultar más fácilmente cuestionables. No obstante, la planificación por sí no puede confundirse con elusión, evasión o fraude fiscal, ya que, en esencia, se trata de elegir la mejor alternativa legal entre posibles opciones económicas que permitan reducir la mencionada carga global del grupo, sin que ello implique socavar la base tributaria en ningún Estado.

Ante esta circunstancia el funcionario especializado deberá reconocer los esquemas de planificación y tener suficientes elementos de juicio para determinar cuándo alguno de ellos resulta abusivo.

Esta situación resulta central en el proceso de control de las operaciones internacionales, en tanto el contexto actual es muy propicio para que se realicen ahuecamientos de bases tributarias mediante planificación fiscal internacional abusiva. Ello no implica desconocer que en un mundo globalizado y altamente competitivo la supervivencia empresarial multinacional puede estar condicionada a que las filiales mantengan sus estructuras de costos, incluido el componente tributario, lo más bajas posible.

Por ello, la determinación de si un esquema de planificación es abusivo -es decir, establecer si se ha violado alguna ley, en su esencia o incluso en su espíritu, o en cambio se ha realizado una economía de opción- resulta crítica para el tema bajo análisis: atacar una estructura de planificación lícita, con el

consiguiente perjuicio potencial a la atracción de inversión extranjera directa y/o el incremento de costos que atentarán contra la falta de competitividad de la empresa residente, puede afectar tanto a la sociedad en su conjunto como no detectar y corregir a término un esquema abusivo, con la consiguiente pérdida de recursos para la financiación de las necesidades públicas.

La decisión que se presenta ante la problemática planteada es definir si la estrategia de la administración será formar y centralizar el control de las operaciones internacionales en un grupo de funcionarios especialistas o si, con el fin de obtener una mayor cobertura, resulta preferible abrir el juego también a los "generalistas".

No obstante de que a mediano plazo nuestras organizaciones deberán procurar que todos sus cuerpos de control ostenten una formación básica superior a la media actual respecto de los temas de fiscalidad internacional, la especificidad del rubro, su creciente complejidad y necesidad de formación (un ejemplo concreto lo constituye la problemática de los precios de transferencia) requiere de sectores especiales abocados al tema.

La formación permitirá al especialista reconocer, a partir de las propias dificultades que presenta la tributación internacional, que en este campo no siempre resulta sencillo detectar los esquemas de planificación y determinar si resultan abusivos o no. El análisis cuidadoso de un grupo de expertos es la mejor garantía para que la organización descansa en la tranquilidad de que las operaciones internacionales están siendo controladas y las prácticas ilegales reprimidas, minimizándose el riesgo de que, por falta de conocimiento o impericia, se castiguen esquemas que son legales (incluso porque responden a incentivos del propio sistema tributario), generando inocuamente tanto costos directos como indirectos para los contribuyentes, el Estado, y por ende, para la sociedad toda.

Se considera, entonces, que las administraciones tributarias deberán contar con cuadros profesionales especializados para abordar esta problemática. Además, tendrán que reforzar el nivel de conocimientos de todos los generalistas, para que estos sean capaces de identificar una maniobra de planificación fiscal internacional abusiva y, en su caso, delegar el asunto si la complejidad les excede.

Recalcábamos en nuestra primera entrega que una de las características de la educación a distancia es que se origina en las necesidades de una población bastante restringida, con intereses especiales y para satisfacer carencias reales. Sus objetivos específicos tienden a provocar cambios a corto plazo, por la adquisición de conocimientos, el desarrollo de habilidades y el cambio de actitudes.

Todas estas circunstancias se dan especialmente en el campo de la tributación internacional, donde existe, si bien con variantes, máxima convergencia respecto de las necesidades

de nuestras administraciones: más allá de la posibilidad de arbitrajes específicos que favorecen las legislaciones todos nos movemos en un mundo donde los esquemas de planificación abusivos terminan resultando parecidos. Al respecto, no nos olvidemos que la cooperación mutua también se evidencia en las acciones de capacitación, en especial cuando se comparte sin celos la experiencia, buena o mala, que ha sido ganada a fuerza de aciertos y errores.



Oferta de Cursos Virtuales

Se presenta en esta oportunidad la oferta de cursos virtuales impartidos por las entidades patrocinadoras de la Maestría vinculados a la temática bajo análisis.

Diplomado en Tributación CIAT

Este diplomado que está dirigido a los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) cuenta con un tercer y último módulo dedicado específicamente a los temas de tributación internacional.

Los temas tratados en el curso son: comercio electrónico, precios de transferencia, prácticas tributarias nocivas, intercambio de información y cooperación administrativa, doble tributación internacional y procesos de armonización regional.

Más información en www.ciat.org.

Cursos virtuales del CEDDET

La Fundación Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico (CEDDET) promociona semestralmente una oferta variada de cursos virtuales a través de su página institucional www.ceddet.com.

En esta oportunidad ponemos la atención en el curso "Prácticas Aduaneras Internacionales para expertos en Tributos Internos" cuyo objetivo es favorecer el desarrollo integral de profesionales específicamente formados para concebir y aplicar con efectividad el sistema tributario con el fin de que puedan analizar las técnicas aduaneras descriptivas de los conceptos que permiten calcular los derechos aduaneros de importación y exportación y estudiar los procedimientos de gestión aduanera, desde el punto de vista del derecho internacional.

Cursos virtuales del IEF

Recordamos a los miembros de la RAAM que el Instituto de Estudios fiscales (IEF), permite a los miembros de la red participar en cursos virtuales de interés que usualmente están reservados a los funcionarios españoles.

Entre ellos destacamos el curso "Fiscalidad Internacional. Nivel Básico" que se bien se centra en aspectos específicos de la legislación española, brinda conocimientos específicos de interés para el especialista en la materia.

Más información en www.ief.es



Esta sección que inauguramos con esta edición del Boletín se propone citar jurisprudencia dictada por los más altos fueros judiciales que sean relevantes o sienten un precedente en materia fiscal. En esta oportunidad los fallos elegidos están vinculados con el tema principal que orienta este Boletín, la fiscalidad internacional.

Carol Martinoli
carol_martinoli@yahoo.es

País: Colombia

Tribunal que profiere el fallo: Corte Constitucional
Fallo: Sentencia C- 690/03
Fecha: Agosto 2 de 2003
Referencia: Demanda de inconstitucionalidad contra Ley de Reforma tributaria (Ley 788/02 arts. 28, 82 y 83)



Tema: Remisión de la ley tributaria colombiana a disposiciones de la OCDE relacionadas con la definición de jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales.

Decisión: La remisión de la Ley Tributaria colombiana a disposiciones de la OCDE en materia de jurisdicciones de menor imposición y de paraísos fiscales es inconstitucional.

El artículo 28 de la Ley 788 de 2002 introduce en Colombia un sistema para el tratamiento de los precios de transferencia. Como parte del mismo, en el artículo 260-9 del Estatuto Tributario se disponía que para la interpretación de las normas sobre precios de transferencia resultarían aplicables las guías que sobre el particular ha aprobado el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, organización internacional de la que no hace parte Colombia.

La demanda versa sobre dos conjuntos de normas que se desenvuelven en contextos distintos, no obstante el común denominador de remitir al Gobierno o a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición o los países que se consideren paraísos fiscales. Por un lado, el artículo 28 de la Ley 788 de 2002 adiciona al Estatuto Tributario un capítulo sobre precios de transferencia, del que hacen parte los artículos 260-6 y 260-9 acusados. Por otro lado, los artículos 82 y 83 de la Ley 788, modifican los artículos 124-1 y 408 del Estatuto Tributario, para, de manera directa, excluir, en el primer caso, de los costos y deducciones los pagos o abonos en cuenta que se realicen a personas localizadas, constituidas o en funcionamiento en países que hayan sido declarados paraísos fiscales, y, en el segundo, para someter a un diferente régimen de retención en la fuente a esas mismas operaciones.

En relación con el sistema de precios de transferencia previsto en la Ley, la demanda versa exclusivamente sobre la remisión a las Guías de la OCDE para la interpretación del mismo y para la interpretación de las jurisdicciones de menor imposición a efectos de hacer efectiva la presunción de vinculación económica.

En las disposiciones acusadas la ley emplea las expresiones "jurisdicciones de menor imposición" y "paraísos fiscales", sin que en la propia ley o en otra norma de nuestro ordenamiento jurídico se precise el alcance de las mismas.

Para la Corte Constitucional, no obstante que la ley remite a la OCDE para el señalamiento de las **jurisdicciones de menor imposición**, dicha organización no produce en la actualidad listados en función de esa denominación; sus trabajos actuales hacen referencia a *jurisdicciones de baja o nula imposición*, hecho que crea problemas de determinación del concepto, en la medida en que sería susceptible de interpretarse en un rango que va desde su asimilación a los paraísos fiscales, hasta la posibilidad de incluir en el mismo cualquier jurisdicción a la que de alguna manera le sea atribuible un menor nivel de tributación en relación con unos determinados estándares.

En cuanto al concepto de **paraíso fiscal**, la Corte Constitucional afirma que si bien el concepto responde a una denominación generalizada y ampliamente difundida en el panorama internacional, en la práctica su aplicación resulta

sumamente compleja. *"La experiencia ha demostrado como, a partir de los criterios generales, el concreto señalamiento de un país o de una jurisdicción como paraíso fiscal, depende, en gran medida de consideraciones de tipo político. Así, el sistema de evaluación y la correspondiente calificación opera de manera diversa según se trate de Estados o jurisdicciones que pertenezcan o no a la OCDE. Por otra parte, la inclusión, la no inclusión, o la exclusión de los listados que se elaboran por la OCDE obedece a procesos de negociación que se adelantan con los diversos países y a los compromisos que éstos decidan hacer en relación con los criterios generales"*.

"...la decisión de incluir o no a un determinado Estado o jurisdicción en un listado de paraísos fiscales, y darle, por consiguiente, un tratamiento especial en atención a esa calificación, comporta, para los Estados que adopten el listado, claros efectos en materia de política exterior, relaciones internacionales y comercio exterior, asuntos todos cuyo manejo, en Colombia, corresponde, dentro del marco de la Constitución y de la ley, al Presidente de la República. Y en este sentido, decisiones que pueden tener alcance definitorio de la política exterior y de las relaciones exteriores del Estado, serían objeto de una remisión vinculante a los dictados de un organismo internacional, conformado por países de mayor desarrollo económico, del que Colombia no hace parte."

Según el Alto Tribunal, lo anterior no indica el que no sea posible, en ningún caso, que la ley haga remisiones a la actividad de un organismo internacional, como en este caso la OCDE. Sin embargo tales remisiones no pueden comprometer la autonomía del Estado colombiano en el manejo de su política fiscal, de comercio exterior o de relaciones internacionales.

En cuanto a las Guías de la OCDE sobre precios de transferencia, la Corte considera que son una herramienta interpretativa valiosa, pero sin carácter vinculante para Colombia.

Es de aclarar, que posteriormente se expidió la Ley 863 de 2003, en la cual se toman nuevamente los criterios de la OCDE en materia de paraísos fiscales y jurisdicciones de menor imposición, pero sin hacer referencia expresa a la organización. Hasta la fecha, el gobierno nacional no ha expedido el reglamento con el listado de países o jurisdicciones a los que califique como paraísos fiscales, pues tal como lo advierte la Corte Constitucional, este es un tema de claro efecto político y comercial en las relaciones internacionales del país y por tanto no susceptible de definir solo con criterios fiscales.

Por Carmen Amparo Ponce Delgado
cponced@dian.gov.co



Ámbito territorial:	Comunidad Económica Europea.
Fuero Judicial:	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.
Fallo:	Sentencia C:446/03
Fecha:	13 de diciembre de 2005
Asunto:	Marks & Spencer plc c/ David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).
Tema:	Alcances y restricciones a la libertad de establecimiento en la Normativa Comunitaria. (arts. 43CE y 48CE)
Decisión:	Resulta contraria al Derecho Comunitario una legislación que permite el aprovechamiento fiscal por la sociedad matriz de las pérdidas de filiales residentes en el país de la matriz, pero que no permite aprovechar las pérdidas de filiales residentes en otros Estados de la Unión Europea, siempre y cuando, la filial no residente no haya podido aprovechar las pérdidas en su Estado de residencia ni pueda hacerlo en el futuro.

La sociedad Marks & Spencer (M&S), residente en el Reino Unido, es un grupo especializado en grandes almacenes de venta de artículos de confección, alimentos, electrodomésticos y servicios financieros. Tenía filial en Alemania, Bélgica y Francia que sufrieron pérdidas continuadas y llevaron a la sociedad a decidir el cese de sus actividades en Europa continental.

M&S presentó ante el Inspector de Hacienda Británico una solicitud de desgravación de grupo por las pérdidas sufridas por sus filiales alemana, belga y francesa.

La solicitud fue desestimada con fundamento en que el régimen legal de desgravación de grupo solo puede concederse por pérdidas registradas en el Reino Unido (filiales que tienen su domicilio o ejercen actividades económicas en él).

En efecto, la normativa británica (Ley del Impuesto sobre la Renta y sobre Sociedades de 1988) permite que la sociedad matriz residente a efectos fiscales en el Reino Unido reduzca sus beneficios imposables en el mismo imputándose las pérdidas registradas por sociedades filiales residentes en el Estado de la sociedad matriz. Mientras que dicha imputación no sería posible si las pérdidas hubieran sido registradas por sociedades filiales residentes a efectos fiscales en otros Estados miembros.

M&S recurrió esta decisión ante la Corte de justicia (High Court of Justice England & Wales) quien decidió elevarlo al Tribunal de Justicia para que dilucide la cuestión de si una normativa de esas características constituye una restricción a la libertad de establecimiento dispuesta en la normativa Comunitaria (artículos 43 CE y 48 CE).

La jurisprudencia reiterada del Tribunal considera que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben, sin embargo ejercer dicha competencia respetando el Derecho Comunitario.

La Normativa Comunitaria relativa a la libertad de establecimiento, en el sentido de los artículos antes mencionados, se propone asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado Miembro de acogida, se oponen, asimismo, a que el Estado de origen obstaculice el establecimiento en otro Estado miembro de uno de sus nacionales o de una sociedad constituida de conformidad con su legislación.

En tal inteligencia la normativa en cuestión constituye una restricción a la libertad de establecimiento toda vez que establece para las pérdidas sufridas por una filial residente un trato fiscal diferente del dispensado a las sufridas por una filial no residente.

No obstante que la normativa interna configure una restricción al principio de libertad de establecimiento, el Tribunal sostuvo que cabe admitirla si persigue un objetivo legítimo compatible con el Tratado y si se justifica por razones imperiosas de interés general.

A fin de analizar si la restricción está justificada, en los términos antes expuestos, tuvo en consideración:

que dar a las sociedades la facultad de optar entre el Estado miembro de establecimiento y otro Estado miembro

para que se tengan en cuenta sus pérdidas pondría en grave peligro el equilibrio en el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros (la base imponible aumentaría en el primer Estado y disminuiría en el segundo por el valor de las pérdidas transferidas); podría también conllevar el riesgo de que las transferencias de pérdidas se organicen dentro del grupo de sociedades a favor de los Estados miembros que apliquen los tipos impositivos más elevados y donde el valor fiscal de las pérdidas sea mayor.

Por consiguiente, vistos en su conjunto los motivos de justificación, el Tribunal de Justicia declaró que "Los artículos 43 y 48 no se oponen, en el estado actual del Derecho Comunitario, a la normativa de un Estado miembro que excluye con carácter general la posibilidad de que una sociedad matriz residente deduzca de su beneficio imponible las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por una filial establecida en el territorio de éste, cuando prevé tal posibilidad en el caso de pérdidas sufridas por las filiales residentes".

Pero allí no agotó la cuestión sino que el Tribunal entendió necesario analizar si la medida restrictiva iba más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos.

Así resolvió que es contrario a los artículos antes mencionados excluir la posibilidad de que una sociedad matriz residente deduzca las pérdidas sufridas en otro Estado miembro por una filial establecida en éste cuando "...por una parte, la filial no residente ha agotado las posibilidades de que se tengan en cuenta las pérdidas sufridas en su Estado de residencia en el periodo impositivo correspondiente a la solicitud de consolidación y en los ejercicios anteriores y cuando, por otra parte, no existe la posibilidad de que dichas pérdidas puedan ser tenidas en consideración en su Estado de residencia en ejercicios futuros respecto de ella misma o de un tercero...".

En consecuencia, cuando en un Estado miembro la sociedad matriz residente demuestre a las autoridades tributarias que se cumplen estos requisitos, resulta contrario a los artículos 43 y 48 CE excluir la posibilidad de que ésta deduzca de su beneficio imponible en dicho Estado miembro las pérdidas sufridas por su filial no residente.

Por Carol Martinoli

carol_martinoli@yahoo.es

Puede consultarse el fallo completo en la página web del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, sitio <http://curia.eu.int>.



ESTUDIOS SOBRE FISCALIDAD INTERNACIONAL Y COMUNITARIA

ISBN: 84-7879-986-9

Edición: 1ª

Nº de páginas: 695

Dirección: Miguel Ángel Collado Yurrita

Coordinación: Saturnina Moreno González

Fecha de aparición: 2005

Editor: Constitución y Leyes, S.A. (COLEX) Majadahonda (Madrid).

Autores: Alejandro Altamirano, Juan Arrieta Martínez de Pisón, Néstor Carmona Fernández, Pedro Carrasco Parrilla, Gerardo Cásares Alvarado, Pablo Chico de la Cámara, Miguel Ángel Collado Yurrita, Claudio García Díez, César García Novoa, Cristina García-Herrera Blanco, Pedro Herrera Molina, Gracia Luchena López, Saturnina Moreno González, María del Prado Montoya López, Gemma Patón García, Javier Rodríguez Santos, Juan José Rubio Guerrero, María Esther Sánchez López, José Alberto Sanz Díaz-Palacios, Eduardo Sanz Gadea.

Sumario: La obra contiene veinte capítulos y ha sido promovida por el Centro Internacional de Estudios Fiscales de la Universidad de Castilla-La Mancha. Esta publicación se enmarca en la tendencia creciente

por desarrollar los estudios de fiscalidad internacional en el nuevo entorno que caracteriza la globalización económica.

En el primer bloque de trabajos se examinan y sistematizan las fuentes del Derecho Tributario Internacional, dedicando atención especial a los convenios de doble imposición desde la perspectiva del Derecho Internacional y el Comunitario. Seguidamente se analizan los problemas de aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional suscritos por España, en particular los derivados de la prueba y de la interpretación de los mismos.

Un segundo bloque de trabajos se dedican a los criterios de sujeción internacionales en los distintos ordenamientos, el estudio de la construcción jurídica más típica en la fiscalidad internacional: el establecimiento permanente y la fiscalidad de las distintas categorías de rentas: del trabajo, los intereses y dividendos, los cánones, las rentas inmobiliarias y las ganancias patrimoniales. Asimismo, se analizan la fiscalidad de entidades en atribución de rentas como los *trust* y los fideicomisos y las nuevas formas de actividad económica a través del comercio electrónico. Por último, se aborda la fiscalidad de las plataformas

holding como vehículo de inversión internacional

Un tercer bloque de materias lo constituyen los temas relacionados con el Derecho Comunitario: la compleja convivencia de la jurisprudencia comunitaria y los ordenamientos nacionales, la delimitación de la competencia fiscal lesiva y beneficiosa y el proceso de armonización fiscal

Un cuarto bloque de trabajos aborda el importante tema de las medidas antielusión y antifraude en el ámbito internacional. En particular, la transparencia fiscal internacional, la planificación fiscal internacional, los cauces de evasión fiscal, los instrumentos para hacer frente al fraude y la elusión y los mecanismos de cooperación administrativa internacional como el intercambio de información y la asistencia mutua en materia de recaudación.

Este magnífico libro constituye una importante aportación doctrinal en la construcción de esta nueva especialidad dentro de los ordenamientos fiscales internos.

Por Manuel Gutiérrez Lousa
manuel.gutierrez@ief.meh.es



MANUAL DE FISCALIDAD INTERNACIONAL

ISBN: 84-8008-165-1

Edición: 2ª

Nº de páginas: 1.444

Dirección: Teodoro Córdón Ezquerro

Coordinación: Manuel Gutiérrez Lousa

Fecha de aparición: 2004

Editor: Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Autores: José Almudí Cid, Antonio Blanco Dalmau, José Manuel de Bunes Ibarra, Mía Dolores Bustamante Esquivias, José Antonio Bustos Buiza, José Manuel Calderón Carrero, Ángel Calleja Crespo, Néstor Carmona Fernández, Teodoro Córdón Ezquerro, Rafael Cosín Ochaíta, Miguel Cruz Amorós, Alvaro de la Cueva González-Cotera, Pablo Chico de la Cámara, Abelardo Delgado Pacheco, Vicente Oscar Díaz, Ramón Falcón y Tella, Alfredo García Prats, Manuel Gutiérrez Lousa, Pedro Herrera Molina, Silvia López Ribas, Amelia Maroto Sáez, Diego Martín-Abril Calvo, Adolfo Martín Jiménez, Ramón Mullerat Prat, Ramón Palacin Sotillos, José Palacios Pérez, Fernando Peña Álvarez, Gerardo Pérez Rodilla, Javier Rodríguez Santos, Juan José Rubio Guerrero, Tomás Sánchez Fernández, Javier Sánchez Gallardo, Eduardo Sanz Gadea, Santiago Segarra Tormo, Fernando Serrano Antón, Montserrat Trapé Viladomat, José María Vallejo Chamorro, Félix Vega Borrego, Fernando Velayos Jiménez.

Sumario: Esta segunda edición del *Manual de Fiscalidad Internacional* consolida un proyecto que tiene su origen en la primera edición realizada en 2001. En aquellas fechas el Instituto se planteó la elaboración de un material didáctico y riguroso como soporte pedagógico de los cursos de fiscalidad internacional internos y de proyección latinoamericana. La obra nació con el propósito de ser un auténtico manual: una obra que partiese de lo más elemental y fuera capaz de situar al lector en el nivel de un especialista en la materia. El éxito de la edición obligó en pocos meses a reeditar la obra ante la demanda de los profesionales y académicos y relanzó en la Universidades el interés por crear asigna-

turas optativas al disponer ahora de un manual adecuado.

Esta segunda edición no es una mera puesta al día de la primera, sino una verdadera revisión de contenidos y la ampliación a nuevos temas que no fueron estudiados en la anterior edición.

La obra se estructura en 35 capítulos y pretende abordar exhaustivamente todos los temas relacionados con esta compleja disciplina.

El primer bloque temático analiza los principios de asignación impositiva internacional desde una perspectiva económica y hacendística, las medidas unilaterales españolas para evitar la doble imposición internacional y el instrumento típico de las relaciones fiscales internacionales: el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE y su relevancia para interpretar los Convenios suscritos por España.

El segundo bloque temático recoge la fiscalidad interna española del no residente. Sus elementos subjetivos, objetivos, el hecho imponible y sus exenciones, la fiscalidad del establecimiento permanente y de las rentas obtenidas sin establecimiento permanente. Asimismo, la fiscalidad del comercio electrónico, de las entidades en atribución de rentas (*partnerships* y *trusts*) para, finalmente, abordar el estudio de las obligaciones formales y la gestión tributaria del no residente.

El tercer bloque analiza una materia de especial importancia: Los precios de transferencia. En concreto, la solución española, los informes sobre esta materia de la OCDE, los acuerdos previos sobre precios de transferencia y la compleja problemática de la subcapitalización.

El cuarto bloque se dedica específicamente a temas relacionados con las medidas antielusión internacional. En particular, las medidas antiabuso de los Convenios, de la fiscalidad interna española, la transparencia fiscal internacional, el concepto de beneficiario efectivo y la planificación fiscal.

El quinto bloque aborda las medidas españolas para favorecer la internacionaliza-

ción de nuestra economía y la fiscalidad de los países de destino de las inversiones españolas. En concreto, la fiscalidad de las plataformas *holding*, la fiscalidad de los trabajadores expatriados e impatriados de nuestro territorio y la fiscalidad interna de Latinoamérica, Países del Este Europeos y China.

El sexto bloque estudia los aspectos fiscales internacionales de los procesos de reestructuración empresarial.

El séptimo bloque analiza la compleja problemática del IVA y operaciones internacionales de bienes y servicios, tanto en el ámbito de la Unión Europea como con terceros países.

El octavo bloque se dedica a la cooperación administrativa internacional. En concreto, el intercambio de información internacional, la colaboración de las Administraciones Tributarias en la lucha contra el fraude fiscal internacional, la asistencia mutua en materia de recaudación, el procedimiento amistoso y el arbitraje como instrumentos de colaboración internacional.

El noveno bloque estudia una pujante fuente de la fiscalidad internacional: el Derecho Comunitario. En particular, se analiza las características del Derecho Fiscal Europeo, la competencia fiscal perjudicial, la abundante jurisprudencia comunitaria y el principio de no discriminación. Finalizando la obra con una referencia al proceso de armonización fiscal en una importante área económica integrada: MERCOSUR.

Sin duda estamos ante la obra más completa para el conocimiento de la fiscalidad internacional.

Por Manuel Gutiérrez Lousa
manuel.gutierrez@ief.meh.es



LA COOPERACIÓN

Un cojo y un ciego llegaron a la orilla de un río que forzosamente debían vadear; pues, careciendo de puente, no les quedaba otro remedio al cual recurrir. Ante esta dificultad inesperada, el cojo dijo a su compañero:

- Aquí hay vado bastante bueno al parecer, más a decir verdad, mi única pierna no me permite cruzarlo.

Entonces el ciego apuntó:

- Yo lo pasaría si pudiera ver, pero, como me falta la vista, mucho me temo resbalar y ahogarme en él; qué hacer. Dios mío, qué hacer

Al momento, el cojo, reaccionando, agregó:

- Mira, tus piernas serán sostén y mi vista nuestra guía. Ayudándonos mutuamente pasaremos sin dificultad a la otra orilla.

En efecto, el cojo se acomodó lo mejor que pudo sobre los hombros del ciego y así ambos alcanzaron felices y seguros la otra ribera, llegando a la ciudad antes del tiempo calculado(*)

(*) Fábula de Esopo citada en el libro "Cómo educar para la democracia", de Gloria Pérez Serrano

... es uno de los pilares que sustentan nuestra RAAM

Queremos reiterar nuestro agradecimiento a las máximas autoridades del IEF y del CIAT, a los profesores, alumnos de la Maestría, miembros y amigos de la RAAM por brindarnos su colaboración en esta edición del Boletín

La Red de Antiguos Alumnos nació en enero de 2005, por deseo de la primera promoción y de los Organizadores () de la Maestría, con el objetivo de favorecer las relaciones y el clima de aprendizaje generado a lo largo de los dos años del cursado de la misma. En ese orden de ideas, nos propusimos mantener la participación de los antiguos alumnos en las actividades de la Maestría en sus sucesivas ediciones.*

La RAAM opera fundamentalmente como red virtual a través de Internet, sostiene de esa manera una comunicación en línea para contribuir al desarrollo profesional y el acceso a variados servicios.

Integra una comunidad de expertos tributarios de América Latina y España, y promueve el intercambio entre los miembros y las organizaciones colaboradoras, tanto en el ámbito profesional como en el personal.

() Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, ESPAÑA), Instituto de Estudios Fiscales (IEF, ESPAÑA), Universidad de Educación a Distancia (UNED, ESPAÑA), Fundación Centro de Educación a Distancia y Desarrollo Económico y Tecnológico (CEDDET, ESPAÑA, perteneciente a la Red de Centros de Formación a Distancia del Banco Mundial), Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, con sede en PANAMÁ), y Agencia Española de Cooperación Internacional (AECI, España).*

Agradecimiento: Rosa Urtuzastegui (diseño del logo del Boletín) y Lourdes Tomé (trabajo de maquetación del Boletín)

Publicación elaborada con el patrocinio de



Agencia Tributaria



Instituto de Estudios Fiscales



Fundación Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico