



Consejo Económico y Social

Distr. general
17 de octubre de 2006
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Segundo período de sesiones

Ginebra, 30 de octubre a 3 de noviembre de 2006

El tratamiento fiscal de los proyectos financiados por donantes*

Resumen

Los proyectos en que gobiernos u organizaciones internacionales públicas llevan a cabo actividades de asistencia al desarrollo, humanitarias y de otro tipo a menudo disfrutan de exenciones fiscales. Estas exenciones pueden aplicarse a las importaciones y la adquisición de bienes y servicios y abarcar los impuestos directos e indirectos (comprendidos los derechos de aduana). Las conversaciones celebradas entre donantes y beneficiarios han detectado que la práctica actual plantea problemas, lo cual, junto con la disminución de las tasas fiscales y las mejoras de la gobernanza de muchos países posibles beneficiarios, ha llevado en algunos casos a revisar la política seguida. En este documento, cuya finalidad principal es estimular el debate en torno a estas cuestiones importantes, se resumen los problemas y se proponen medidas para que las estudien los donantes y los países que reciben asistencia. Se señala en él que existe un movimiento en ciernes hacia un aumento de las situaciones en que las actividades de asistencia de proyectos deben tributar conforme a las normas fiscales normales del país beneficiario y se propone que un grupo de donantes y beneficiarios de asistencia, junto con las organizaciones miembros de Diálogo Fiscal Internacional, estudien más a fondo estas cuestiones y acaso elaboren directrices con miras a un planteamiento más coordinado que los países tengan plena libertad para adoptar o no. Habida cuenta de la importancia de estas cuestiones para el presupuesto de asistencia de los donantes, es especialmente importante que se asocie estrechamente a los donantes a cualquier labor que se realice en este terreno.

* Este documento ha sido preparado por Diálogo Fiscal Internacional (Coordinador: Sr. Victor Thuronyi). Las opiniones y pareceres expresados son los de los autores y no representan forzosamente los de las Naciones Unidas.



Índice

	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
I. Introducción.....	1–4	3
II. La práctica actual	5–10	4
III. ¿Por qué podrían los donantes no querer financiar impuestos?	11–16	6
IV. Motivos que aconsejan cambiar	17–18	8
A. Los problemas que suscita la exención	19–27	9
B. El entorno cambiante de la asistencia	28–35	12
V. Opciones.....	36–44	14
VI. Conclusiones	45–55	17

I. Introducción

1. En este documento se analiza el tratamiento fiscal de los proyectos de asistencia internacional. Ha sido redactado por personal de los miembros del Grupo directivo de Diálogo Fiscal Internacional¹ y se ha beneficiado de las deliberaciones celebradas en el primer período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, celebrado en diciembre de 2005, y de aportaciones de interesados facilitadas a lo largo del año actual por Diálogo Fiscal Internacional (DFI). Ahora bien, las opiniones expresadas son las de sus redactores y no debe considerarse que representan las opiniones de cualesquier organizaciones miembros de DFI, ni de sus países miembros.

2. La asistencia internacional para proyectos puede ser facilitada por gobiernos, organizaciones controladas por gobiernos, organizaciones internacionales, organizaciones no gubernamentales (ONG), empresas o personas a título individual. La asistencia puede tener por objeto facilitar el desarrollo o la reforma, puede ser una respuesta a catástrofes naturales o a otras crisis humanitarias, adoptar la forma de operaciones de mantenimiento de la paz o tener otras finalidades. Puede consistir en donaciones, ser facilitada en especie o financiada con préstamos concedidos en condiciones favorables. En muchos países se aplican exenciones fiscales² a distintas transacciones en el marco de proyectos de asistencia internacional, a menudo a instancia de los donantes.

3. En este documento se analizará el tratamiento fiscal de la asistencia prestada por gobiernos y organizaciones internacionales, o en nombre de ellos, centrándose en el impacto y el acierto de las exenciones fiscales. Muchos de los argumentos que se expondrán son asimismo aplicables a la asistencia filantrópica privada, y la evitación de distorsiones, abusos y aumento de los costos por concepto de administración se refiere tanto al tratamiento de la asistencia pública como de la privada (para garantizar, por ejemplo, el tratamiento coherente de las interacciones entre ambas, como cuando los donantes utilizan ONG como agentes ejecutores). Ahora bien, la asistencia privada también plantea una serie de cuestiones propias, que no trataremos aquí³. De modo similar, no examinaremos en detalle las cuestiones que plantean las exenciones fiscales concedidas a diplomáticos, embajadas, funcionarios de otros Estados, gobiernos y organizaciones internacionales en general⁴.

¹ Diálogo Fiscal Internacional (DFI) es una iniciativa del Banco Interamericano de Desarrollo (BID), el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), el Banco Mundial y las Naciones Unidas que tiene por objeto alentar y facilitar el análisis de las cuestiones fiscales entre los funcionarios de los servicios fiscales nacionales y las organizaciones internacionales. Véase www.itdweb.org.

² A lo largo de este documento, las palabras “impuestos”, “fiscal”, etc. se refieren tanto a los impuestos internos como a los derechos aduaneros.

³ Por ejemplo, la definición de actividad filantrópica a la que se aplican exenciones fiscales, la diferencia entre la actividad filantrópica y la comercial y la amplitud de las exenciones fiscales que autoriza el derecho interno.

⁴ La línea divisoria entre ambas no siempre es tajante. Por ejemplo, las embajadas pueden ejecutar proyectos filantrópicos y, en términos generales, a veces se concede asistencia de maneras que se prestan a exenciones concedidas a funcionarios de otros Estados, diplomáticos, etc. Ahora bien, no las analizaremos aquí, habida cuenta de que estas exenciones se conceden en virtud de una red de tratados, como los convenios de Viena, y del derecho internacional consuetudinario que están motivados por razones políticas que difieren de las aplicables al proceso de asistencia.

4. En la siguiente sección se resume la práctica actual en materia de imposición de la asistencia extranjera a proyectos. En la sección III nos preguntaremos por qué los donantes podrían buscar la exención de los impuestos de los países beneficiarios para los proyectos que financian. En la sección IV afirmaremos que ha llegado el momento de replantear el supuesto de que esos proyectos deben estar exentos de impuestos y en la sección V expondremos algunas opciones de cambio. La sección VI contiene las conclusiones de nuestro análisis.

II. La práctica actual

5. Las cantidades en juego en el tratamiento fiscal de la asistencia son importantes. En Níger, por ejemplo, los costos fiscales en vales —método mediante el cual se pueden aplicar las exenciones (véase el párr. 21 *infra*)— ascendieron en 2002 a aproximadamente el 18% de la financiación de los proyectos y al 10% del total de los ingresos fiscales. En la República Unida de Tanzania, las exenciones de derechos aduaneros concedidas a los donantes ascendieron a aproximadamente el 17% del valor bruto de las importaciones en 2005. De aumentar la asistencia, se incrementará todavía más la importancia cuantitativa de la cuestión.

6. Las exenciones fiscales concedidas a la asistencia internacional adoptan diversas formas. Las importaciones de bienes pueden estar exentas de derechos de aduana, del IVA (u otros impuestos generales sobre las ventas), de los impuestos al consumo y de otros impuestos indirectos. Los bienes o los servicios adquiridos localmente pueden estar exentos del IVA o del impuesto sobre las ventas. La exención del impuesto sobre la renta de las personas físicas puede concederse a personas que trabajan en el marco de contratos (por ejemplo, empleados y empresas). Puede haber además exenciones de otros impuestos.

7. Recientemente, algunos donantes han cambiado de política. Anteriormente, la política del Banco Mundial consistía en no utilizar sus préstamos para financiar impuestos⁵. Así pues, los países destinatarios tenían la posibilidad de elegir: podían eximir de impuestos los bienes y servicios adquiridos en el marco de proyectos financiados por el Banco, o bien aportar fondos presupuestarios para pagar la parte de los costos del proyecto que correspondiese a los impuestos. El 13 de abril de 2004, el Banco Mundial cambió su política a fin de autorizar la financiación de costos fiscales razonables y no discriminatorios⁶. Así pues, en el futuro, los países destinatarios de los préstamos no tendrán que decidir si conceden exenciones a los proyectos financiados por el Banco si se ha determinado que su sistema tributario es razonable a los efectos de esta política. La determinación por el Banco Mundial de si se tratará los impuestos como costes que pueden ser financiados por préstamos se efectúa país por país dentro de la estrategia general de asistencia del Banco a los países. Hasta ahora, la experiencia de la aplicación de la política muestra que sólo en poquísimos casos se ha determinado que estos impuestos no son razonables y, por

⁵ Cláusula 5.08 de las Condiciones generales aplicables a los convenios de préstamo y garantía: “ningún fondo del Préstamo podrá ser retirado con el objetivo de pagar impuestos gravados por o existentes en el territorio del Destinatario [...] sobre bienes o servicios, o sobre la importación, fabricación, contratación y adquisición o suministro de los mismos” (en vigor antes del 13 de abril de 2004).

⁶ Véase BP [procedimiento del Banco] 6.00 (abril de 2004); PO 6 (“el Banco podrá financiar los costes razonables de los impuestos y derechos que conlleven los costos de los proyectos”).

consiguiente, que el Banco no puede financiarlos, con lo que el resultado neto es que prácticamente se ha considerado que todos los impuestos pueden ser financiados (naturalmente, si un país instaurase un impuesto irrazonablemente elevado, el Banco podría considerar que no debe ser financiado con fondos de un préstamo). El Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Banco Asiático de Desarrollo (BAsD) han adoptado recientemente políticas similares⁷. La Agencia Francesa de Desarrollo ha incluido igualmente la financiación de los impuestos en los últimos años en determinados convenios de asistencia (“contratos de desendeudamiento y desarrollo”).

8. La realidad de los medios mediante los cuales se conceden exenciones es compleja y consiste en diferentes instrumentos legales y prácticas administrativas que se aplican a un número considerable de transacciones diferentes en el contexto de la reglamentación fiscal general de cada país. La exención puede ser concedida por la reglamentación fiscal interna general, por normas generales de tratados sobre doble imposición, mediante exenciones específicas recogidas en el derecho interno y destinadas a la asistencia internacional o por acuerdo bilateral.

9. Las posibles transacciones y tributaciones a que se aplican las exenciones son:

- Los bienes son importados temporalmente por una persona no residente (puede aplicarse el régimen a las importaciones temporales) (posible exención de derechos de aduana, del IVA y de otros impuestos indirectos);
- Los bienes son importados por una persona no residente, pero no serán reexportados (posible exención de derechos de aduana y del IVA);
- Los bienes son importados por un residente, para ser pagados para utilizar fondos de un proyecto (posible exención de derechos de aduana y del IVA);
- Los bienes o servicios son adquiridos a un proveedor local, utilizando fondos de un proyecto (posible exención del IVA);
- Una persona no residente va al país para prestar servicios que serán pagados para utilizar fondos de un proyecto y permanece en el país durante únicamente un período limitado (posible exención del impuesto sobre la renta de las personas físicas y de las contribuciones sociales, tal vez en virtud de una disposición general del derecho interno, en aplicación de disposiciones de un tratado o en virtud de un acuerdo bilateral);
- Un empleado del Estado de un país donante va al país beneficiario para prestar servicios relacionados con la negociación y la ejecución de un proyecto y permanece en ese país durante cierto tiempo (posible exención del impuesto sobre la renta de las personas físicas, tal vez en virtud de las disposiciones de un tratado fiscal);
- Un contratista no residente no establecido permanentemente en el país presta servicios en el marco de un contrato financiado con fondos de un proyecto (posible exención del impuesto sobre los beneficios, tal vez en virtud de una disposición general del derecho interno, en aplicación de disposiciones de un tratado o en virtud de un acuerdo bilateral);

⁷ Véase, en el caso del BAsD, <http://www.adb.org/Documents/Policies/Cost-Sharing-Eligibility-Expenditures/default.asp>.

- Una empresa residente (o no residente que tiene un establecimiento permanente en el país) es contratada para prestar servicios que se financiarán utilizando fondos de un proyecto (posible exención del impuesto sobre los beneficios);
- Personas residentes son contratadas para trabajar para un contratista residente o no residente con fondos de un proyecto (posible exención del impuesto sobre la renta de las personas físicas y las contribuciones sociales).

10. La lista recogida en el párrafo anterior no es exhaustiva. Tiene por objeto ilustrar que la cuestión de la posible exención de los impuestos se plantea en distintos contextos y que en algún momento debe establecerse una línea demarcadora. Pocos países —en caso de que hubiere alguno— por ejemplo, eximirían de impuestos los ingresos obtenidos por residentes permanentes locales que trabajan para una empresa que presta servicios en el marco de un contrato financiado con fondos de asistencia. En algunos casos, la reglamentación fiscal general preverá una exención, sin necesidad de eximir específicamente los proyectos financiados con fondos para asistencia. Por ejemplo, una persona no residente que importe bienes que serán sacados del país una vez utilizados para un proyecto podría tener derecho a ser eximida de impuestos en virtud de un régimen aduanero general aplicable a las importaciones temporales. Una persona no residente que preste servicios sin tener un establecimiento permanente en el país podría no tener que pagar el impuesto sobre la renta de las personas físicas en aplicación de la normativa general (muchos países se abstienen de gravar con el impuesto sobre la renta de las personas físicas en esa situación, aunque no exista en vigor un tratado sobre doble imposición). O bien, los términos y condiciones de un tratado de aplicación general que tenga por objeto evitar la doble imposición podrían prever una exención para una persona no residente que preste servicios sin constituir un establecimiento permanente, una vez más sin hacer referencia específica a que el proyecto esté financiado con fondos de asistencia.

III. ¿Por qué podrían los donantes no querer financiar impuestos?

11. Un lugar útil para iniciar el análisis de esta cuestión es lo que dicen los manuales escolares de teoría de la hacienda pública a propósito de que, si lo único que interesa es el bienestar de un único beneficiario de apoyo, es mejor hacer donaciones en metálico que en especie, pues en tal caso, el beneficiario, por conocer mejor sus gustos y necesidades, puede destinar el dinero a lo que considere mejor, en lugar de consumir los bienes o servicios que el donante haya decidido proporcionar. Aplicado a la prestación de asistencia internacional, este razonamiento dirá que los donantes deben estar satisfechos con pagar los impuestos correspondientes al apoyo que prestan ya que ello equivale a una simple transferencia de metálico. Ahora bien, evidentemente muchas veces no ha sido así, de manera que la conclusión que se extrae en el manual escolar pasa por alto lo que al menos algunos donantes deben considerar aspectos esenciales de la prestación de asistencia. Es importante entender cuáles son. ¿Por qué sucede que los donantes se han mostrado tradicionalmente renuentes, y en algunos casos siguen siéndolo, a aceptar que el país beneficiario grave con impuestos su asistencia internacional?

12. Un motivo —pero hay, sin duda, otros⁸— puede ser la satisfacción que los donantes experimentan por su generosidad no sólo dependa de su cuantía monetaria, ni del bienestar obtenido por el beneficiario, sino de los bienes y servicios específicos que aporten. (Esta situación corresponde a la visión de las contribuciones filantrópicas como “un aura cálida de la donación”.) Supongamos, por ejemplo, que a los donantes sólo les importa el número de escuelas que financian. Si cuesta, pongamos, 100.000 dólares edificar una escuela, bajo el supuesto de la exención de impuestos de los materiales importados, pero 125.000 dólares si se debe abonar un derecho de importación, con un presupuesto de 1 millón de dólares, se pueden construir 10 escuelas si se concede la exención fiscal, pero únicamente 8 si se debe pagar impuestos. Podría ser más fácil, por ejemplo, movilizar apoyo político para esa asistencia focalizada (edificar escuelas, vacunar a niños, etc.) que para la prestación de apoyo presupuestario no concretado: los donantes pueden sentir simplemente que no tienen el mismo reconocimiento por el apoyo presupuestario que por la asistencia para proyectos concretos⁹. De esta manera, los donantes pueden preferir claramente no pagar impuestos aunque el coste total que asuman no varíe. (Ahora bien, esto tiene un inconveniente: si la asistencia focalizada resulta ser un derroche o no tiene éxito, su visibilidad hará que sea más vulnerable a las críticas políticas).

13. Ahora bien, ni siquiera esto es una explicación plenamente satisfactoria. Supongamos que al donante no le importa el número de escuelas que financia, sino el número de escuelas que hay en el país beneficiario. En tal caso, hasta cierto punto al donante no le debe importar si se paga o no impuestos, ya que la fungibilidad de los fondos hace que el beneficiario pueda compensar las consecuencias de ello ajustando el uso al que destina sus propios recursos. Siguiendo con el ejemplo del párrafo anterior, por ejemplo, supongamos que el beneficiario quiere tener 11 escuelas. Si exime de impuestos a la asistencia, consagrará 100.000 dólares de sus propios recursos a construir otra escuela que se sumará a las financiadas por el donante. En cambio, si la asistencia debe pagar impuestos, tendrá que construir dos escuelas más para compensar la disminución de los fondos extranjeros. Ahora bien, los ingresos fiscales adicionales de 200.000 dólares que recibirá (25.000 dólares sobre cada una de las 8 escuelas financiadas por el donante) le aportarán recursos adicionales suficientes para hacerlo (aunque puede decidir no gastar todos esos ingresos en ello). El resultado real es, pues, el mismo, tanto si se impone fiscalmente la asistencia como si se la exime de impuestos. Aunque las pruebas empíricas de la amplitud de la fungibilidad real de la asistencia arrojan resultados muy diversos¹⁰, se deduce que, cuando a los donantes no les importa el aura que les concede el hacer donaciones, sino los bienes y servicios reales de que disfruta el beneficiario, la insistencia en la exención fiscal puede a fin de cuentas no tener verdaderamente importancia alguna.

⁸ Puede suceder, por ejemplo, que se prefiera la asistencia mediante proyectos, en lugar del apoyo presupuestario, en parte por la mayor facilidad de vinculación implícita o explícita, y/o la posible imposición por el país donante de las rentas conexas obtenidas por sus residentes.

⁹ Los impuestos abonados por la asistencia consistente en proyectos deben ser incluidos, naturalmente, en la asistencia oficial para el desarrollo medida y contribuir de ese modo al logro de los objetivos de los donantes en ese terreno.

¹⁰ Véase Shanta Devarajan y Vinaya Swaroop (1998), “The Implications of Foreign Aid Fungibility for Development Assistance”, World Bank Policy Research Working Paper No. 2022.

14. En algunos casos, claro está, los donantes pueden oponerse activamente a aportar al Estado una asistencia que se pueda utilizar directamente para fines presupuestarios generales. Por ejemplo, el donante puede estar actuando en respuesta a una crisis humanitaria y prestar directamente apoyo a refugiados, pero no desear prestar apoyo al gobierno de que se trate. Esa falta de deseo de prestar apoyo presupuestario general al beneficiario puede deberse a distintos motivos de política extranjera o bien guardar relación, por ejemplo, con la opinión del donante de que el marco de gestión del gasto público del beneficiario es tan imperfecto (por ejemplo, porque hay una enorme corrupción) que el apoyo presupuestario directo corre grave riesgo de ser derrochado o desviado en gran medida. Inquietudes de este tipo son importantísimas para muchos donantes, que consideran que, habida cuenta de su limitado presupuesto para asistencia al desarrollo, es importante poder dedicar plenamente ese presupuesto a la ejecución de los proyectos que seleccionan, sobre todo cuando entrañan una transferencia importante de conocimientos técnicos que el país beneficiario puede utilizar para promover un mayor desarrollo.

15. A los donantes puede preocuparles también el que si el dinero disponible para la ejecución directa de los proyectos que financian queda reducido por los costes de los impuestos, haya menos resultados tangibles asociados directamente a su presupuesto de desarrollo, lo cual puede repercutir en el apoyo de sus ciudadanos a las actividades de desarrollo. Este efecto negativo en el apoyo de los ciudadanos de los países donantes puede ser más importante si se considera que los impuestos que gravan su presupuesto de desarrollo son derrochados o desviados en el país beneficiario, sobre todo en momentos en que se despliega esfuerzos para aumentar el uso eficaz de la asistencia extranjera para alcanzar objetivos de desarrollo como los objetivos de desarrollo del Milenio. Ese efecto negativo en la opinión pública puede plasmarse en una reducción del presupuesto de los donantes para actividades de desarrollo. Reconociendo que hay un equilibrio delicado a alcanzar entre estos distintos factores, algunos donantes consideran que las diferentes formas de asistencia son complementarias.

16. Por último, un motivo de la renuencia a financiar impuestos es la preocupación de que la política fiscal del beneficiario, o bien su ejecución, es de alguna manera no razonable. Esta preocupación puede estar causada por: a) las tasas de imposición; b) lo que se considera una afirmación indebidamente enérgica de la jurisdicción fiscal; o c) el hecho de que la imposición discrimine negativamente los proyectos financiados mediante asistencia o a un país determinado. Esta preocupación puede agravarse en situaciones en las que no existe un tratado sobre doble imposición entre el país donante y el beneficiario. Puede considerarse que la imposición de derechos de aduana no es razonable, ya que las aduanas tienen por objeto proteger a la industria nacional, motivo de política general que no tiene por qué aplicarse en el caso de la asistencia. Puede considerarse no razonable la imposición de impuestos indirectos como el IVA ya que la incidencia del impuesto puede recaer sobre las necesidades de la asistencia o bien sobre el donante, ninguno de los cuales puede ser considerado un sujeto adecuado de imposición fiscal.

IV. Motivos que aconsejan cambiar

17. En términos generales, éstas son las dos razones por las que algunos donantes están revisando su política en materia de exención fiscal:

a) En primer lugar, se reconoce que la exención fiscal causa varios problemas: aumenta los costos de transacción de la asistencia internacional, facilita el fraude fiscal y da lugar a distorsiones económicas. La aplicación de acuerdos bilaterales que contemplan exenciones fiscales suele complicar además la administración de los impuestos y entraña incertidumbre acerca de qué empresas, bienes o servicios están amparados o cómo se debe conceder la exención (exención directa o mecanismos de devolución);

b) En segundo lugar, la evolución de la situación de varios países beneficiarios ha hecho perder fundamento a algunos de los motivos para insistir en la exención fiscal. A falta de razones de peso para insistir en la exención fiscal, se reconoce que se debe aplicar la reglamentación fiscal general a los proyectos financiados mediante asistencia¹¹.

18. Debe observarse que existe una importante diferencia entre estos dos conjuntos de razones. Para solucionar el primer conjunto de preocupaciones, de carácter práctico, bastaría con que se eliminase la exención: para ello, no importa si es el donante o el país beneficiario quien debe abonar el impuesto. El segundo conjunto de preocupaciones, en cambio, se refiere precisamente a la cuestión de si no sería adecuado que el donante pagase el impuesto¹² (teniendo en cuenta, naturalmente, que, por lo menos en una primera aproximación¹³ es probable que no varíe la dotación presupuestaria general de los donantes: el pago del impuesto desplazará una cuantía igual de financiación directa de proyectos). En los apartados que vienen a continuación veremos más en detalle estas dos consideraciones.

A. Los problemas que suscita la exención

19. Según la manera en que estén estructuradas, las exenciones fiscales pueden dar lugar a importantes costos de transacción. Como entrañan un apartamiento de las normas generalmente aplicables, los contratistas tendrán que buscar exenciones específicas. Como las políticas de búsqueda de exenciones fiscales pueden diferir de un donante a otro, los funcionarios de los países beneficiarios tienen que familiarizarse con los distintos requisitos, que pueden ser confusos y complejos, en particular si la administración fiscal es débil. Como estas políticas se superponen a un marco jurídico existente, pueden surgir nuevos problemas legales (por ejemplo, saber si una carga determinada constituye un “impuesto” que puede ser objeto de exención, o bien se trata de un derecho o de una carga sobre el usuario, cuyo pago no puede ser objeto de exención). En el caso del IVA, las exenciones no suelen funcionar bien,

¹¹ Véase, en general, Gerard Chambas, “Foreign Financed Projects in Developing Countries and VAT Exemptions” (exposición de marzo de 2005, puede consultarse en www.itdweb.org); Operations Policy and Country Services, Banco Mundial, “Eligibility of Expenditures in World Bank Lending: A New Policy Framework” (26 de marzo de 2004, puede consultarse en <http://www1.worldbank.org/operations/eligibility>).

¹² Un principio básico de la hacienda pública es que el efecto económico real de un impuesto no depende de qué parte en una transacción está obligada formalmente a pagarlo. Ahora bien, ello no se aplica en el contexto actual, ya que una parte de la transacción —el beneficiario— recibirá los ingresos que el impuesto devengue.

¹³ Cómo responderán la amplitud y la índole de la asistencia prestada a los cambios de su tratamiento fiscal dependerá de los procesos políticos y, como se verá más adelante, de las preferencias que suscitan apoyo a la asistencia en los países donantes, a propósito de lo cual (sobre todo de lo segundo) sabemos relativamente poco.

porque necesitan la compleja asignación de créditos correspondientes a insumos (cosa que no sucedería si la exención consistiese en una tasa cero, pero entonces el problema pasaría a ser la creación de derechos a la devolución del IVA por parte de los suministradores, lo cual pesaría onerosamente sobre administraciones fiscales débiles). Con respecto a lo anterior, también habrá costos importantes por concepto de costos generales administrativos (por actividades de carácter jurídico, de supervisión y presupuestarios) por el donante (las normas presupuestarias del donante pueden prohibir la financiación de impuestos, lo cual exigirá controlar los costos reembolsables para ver si incluyen impuestos; habrá que redactar acuerdos y revisar contratos). Cuando surgen problemas, hay que dedicar recursos humanos a resolverlos. Dicho de otro modo, la obligación de ajustarse a un régimen especial, en comparación con el régimen fiscal aplicable generalmente, hace que sea más caro administrar esos contratos.

20. Por la debilidad de las administraciones fiscal y aduanera de la mayoría de los países receptores de asistencia, el fraude es siempre una preocupación cuando existen exenciones fiscales. Cuando se conceden exenciones fiscales o aduaneras, hay muchas posibilidades de que se abuse de ellas y es probable que haya más abusos en el caso de los impuestos indirectos. En el de los impuestos directos, el problema es si un contratista determinado paga impuestos por los ingresos que percibe por un proyecto. La cuantía del impuesto en juego es relativamente limitada, mas, en el caso de los impuestos indirectos, los bienes que han entrado en el país exentos de impuestos pueden acabar en los circuitos comerciales internos. Si se produce fraude en las aduanas, todos los tipos de bienes pueden ser autorizados a entrar sin pagar el IVA o derechos aduaneros, aunque en realidad no se tenga derecho a que esos bienes estén exentos de impuestos. El volumen de bienes en esa situación podría equivaler a varias veces la cuantía de la asistencia prestada. Según como se administre la exención, también puede haber fraude mediante la exención del IVA de las compras efectuadas localmente. Si se autoriza al contratista a efectuar compras exentas del IVA presentando una tarjeta de exención, es probable que se abuse de la posibilidad de exención. (Las exenciones de los impuestos sobre los ingresos no es probable que entrañen un problema de fraude tan grande, ya que la cuantía de la exención se limitará a la del impuesto sobre los ingresos de las personas de que se trate.) Habida cuenta del tamaño importante de la asistencia extranjera, esta posibilidad de fraude fiscal puede tener consecuencias negativas importantes en el sistema fiscal interno.

21. La exención fiscal impone costos a las administraciones fiscales de los países beneficiarios por concepto de seguimiento de las distintas exenciones previstas y de administración de las mismas. Aumenta este problema la diversidad de prácticas y expectativas de los múltiples donantes con los que los países beneficiarios pueden tener que tratar. La carga administrativa y el peligro de fraude pueden variar según la manera en que se estructuren las exenciones. Por ejemplo:

a) En el caso del IVA que grava los suministros internos, los suministros pueden estar exentos o, alternativamente, se puede devolver el importe del IVA previa solicitud del comprador. Este segundo mecanismo necesitará un mejor control del uso de la exención;

b) En lugar de conceder una exención, el gobierno beneficiario podría entregar vales a los contratistas de proyectos financiados con asistencia, por la

cuantía de los impuestos indirectos estimados¹⁴. Posteriormente, los contratistas podrían utilizar esos vales para pagar los impuestos. La ventaja del método de los vales es que permite una identificación transparente y directa del costo presupuestario para el gobierno receptor de la asistencia. En cambio, la administración del sistema de vales (o de los sistemas de exención) entraña costos administrativos y se corre peligro de que se falsifiquen los vales. La experiencia indica además la importancia de que exista un control central firme cuando se autoriza a varios organismos a emitir vales: hay casos en los que una emisión inesperadamente elevada de vales ha dado lugar a importantes problemas de liquidez;

c) El gobierno puede asumir la responsabilidad directa del pago de los impuestos correspondientes a los proyectos financiados por el extranjero. Ahora bien, en la práctica las limitaciones de efectivo pueden impedir el cumplimiento puntual de estas obligaciones, retrasando los proyectos y aumentando las tareas de una administración fiscal que ya apenas puede hacer frente a las habituales.

22. La reducción de los costos de transacción que esos planes entrañan para los países receptores es uno de los factores que motivan a algunos donantes a revisar sus políticas. Ahora bien, debe observarse que, en opinión de algunos donantes, los problemas con que tropiezan los países beneficiarios para administrar las exenciones de la asistencia deben solucionarse aumentando la cooperación técnica en el terreno de la administración fiscal. Esos donantes pueden también pensar que la solución de esos problemas puede aumentar incluso la capacidad del país receptor para gestionar más eficazmente los proyectos.

23. Las exenciones también pueden causar distorsiones. Si, por ejemplo, están exentos los bienes importados que se utilizarán para un proyecto, pero no lo están las compras efectuadas en el país, habrá una distorsión en favor de las importaciones. Los proveedores del sector privado que no disfruten de exenciones fiscales sobre sus insumos pueden encontrarse en desventaja para competir con los proyectos que sí disfrutan de ellas. Además, las exenciones pueden distorsionar las composiciones de los insumos de los proyectos, orientándolas hacia la utilización de capital y otros insumos materiales (eximidos) y en contra del empleo de mano de obra (imponible).

24. La exención puede ser problemática desde el punto de vista jurídico. En algunos países, no existe una base legal adecuada para las exenciones, es decir, que pueden fundarse en acuerdos que no tengan fuerza de ley. Incluso si un tratado debidamente ratificado o una ley establece exenciones, muchas veces surgen dificultades de interpretación¹⁵. A causa de una redacción vaga, sobre todo si las exenciones están previstas en leyes diferenciadas de la legislación fiscal, que no están adecuadamente integradas con ésta. Se agravan estos problemas cuando el Ministerio de Hacienda y las autoridades fiscales no son consultados antes de conceder la exención fiscal y no han participado en la redacción de las pertinentes disposiciones jurídicas.

¹⁴ Se usa un sistema de vales en varios países, por ejemplo, Benin, Burkina Faso, Camerún, Côte d'Ivoire, Malí, Níger, Senegal y Togo.

¹⁵ Esta situación se convirtió en un problema considerable, por ejemplo, en Timor-Leste y puede surgir también al establecer una línea de demarcación entre las finalidades diplomáticas y las finalidades de otra índole.

25. Por último, aunque no es lo menos importante, la concesión de exenciones a cualquiera participantes en el mercado puede entrañar siempre el peligro de crear presiones en favor de ulteriores exenciones, ya sea directamente como medio de disminuir la distorsión de la competencia que ha creado la exención inicial, o bien indirectamente al sentar un precedente que otros agentes puedan alegar. De hecho, muchos donantes exhortan enérgicamente a los países en desarrollo a eliminar las exenciones de sus regímenes fiscales generales. A algunos puede parecerles que esta actitud no condice realmente con seguir presionando en favor de exenciones para ellos mismos.

26. Con todo, debe reconocerse que la supresión de las exenciones crearía algunas dificultades potenciales. En la medida, por ejemplo, en que los donantes se preocupan por la cantidad de bienes y servicios reales que financian, el gravarles con impuestos puede distorsionar la asignación de sus recursos entre los países que imponen distintas tasas fiscales, o incluso cabría concebir una competencia mutuamente dañina entre los países en desarrollo que disminuyesen las tasas fiscales que imponen para atraer a los donantes. Ahora bien, no es probable que esas distorsiones sean importantes, en los niveles de imposición que son “razonables” en el sentido de que más adelante se hablará. También puede suceder que, por ser las corrientes de asistencia normalmente más inestables que los ingresos fiscales internos, la supresión de las exenciones aumentara los problemas de gestión presupuestaria. Sin embargo, parece probable que los efectos beneficiosos de un aumento de los ingresos medios más que compense esta dificultad, la solución más profunda de la cual radica, en cualquier caso, en disminuir la inestabilidad de la asistencia. Por último, debe tenerse presente que en algunos casos la supresión de las exenciones exigirá renegociar acuerdos bilaterales existentes. Habrá que tener en cuenta los costos de la renegociación al decidir si tiene sentido suprimir las exenciones en casos concretos.

27. En resumidas cuentas, no cabe duda de que las distorsiones y los problemas prácticos que las exenciones plantean a los países receptores de la asistencia socavan, en cierto grado, los objetivos de desarrollo que la propia asistencia tiene por objeto promover. Y cualquier aumento de la asistencia incrementará esos problemas.

B. El entorno cambiante de la asistencia

28. Las inquietudes acerca de la imposición “no razonable” de los países receptores de la asistencia (véase el párr. 16 *supra*) han sido superadas en cierta medida por la evolución de muchos países en desarrollo y con economías en transición. En términos generales, ha disminuido el nivel de las tasas fiscales. Las tasas fiscales sobre las rentas son en prácticamente todos los países en desarrollo muy inferiores a las que eran, digamos, hace 30 años. De modo similar, han disminuido los aranceles con la liberalización del comercio, lo cual ha reducido el número de casos a los que se aplicarían tasas elevadas. En cuanto a la afirmación de la jurisdicción fiscal, muchos países en desarrollo han limitado unilateralmente su jurisdicción fiscal a lo que normalmente permitirían los tratados sobre doble imposición. Por ejemplo, los no residentes que prestan servicios en la jurisdicción están gravados normalmente sólo cuando tienen un establecimiento permanente en ella. Naturalmente, hay casos en los que la jurisdicción fiscal va más allá de lo que normalmente autorizan esos tratados. Al mismo tiempo, empero, los países en

desarrollo han firmado un número cada vez mayor de tratados sobre doble imposición. En la medida en que persiste la inquietud, la solución podría estribar, no en la exención total de impuestos de las actividades financiadas por asistencia de donantes, sino en una exención más limitada como la que figuraría en los tratados normales sobre doble imposición (por ejemplo, la exención del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los no residentes que no tengan un establecimiento permanente en el país).

29. Persisten las graves preocupaciones acerca de la gestión del gasto público (véase el párr. 14 *supra*) en muchos países, aunque otros han alcanzado progresos de importancia, lo cual indica que, en la medida en que la preocupación principal de un donante es la mala gestión del gasto público, se puede atender esa preocupación caso por caso revisando la situación de aquellos países a los que el donante presta asistencia. Un examen del marco de gestión del gasto público podría convencer a los donantes, con respecto a determinados países receptores, de que esa preocupación ya no tiene razón de ser. Ese examen podría aprovechar las iniciativas en materia de gestión del gasto público actualmente en marcha en varios países, con la participación del Banco Mundial, del FMI y de otras organizaciones.

30. La preocupación acerca de la gestión del gasto público parte del supuesto de que cualquier apoyo presupuestario directo es vulnerable a la corrupción y a la mala administración. Ahora bien, es importante tener presente que también puede haber corrupción, mala administración e ineficacia en la ejecución de los proyectos (aunque los donantes pueden sentirse menos expuestos a peligro en este terreno, ya que tienen un mayor control de la ejecución de los proyectos que del sistema general de gestión de costos).

31. En resumidas cuentas, es difícil hallar un motivo convincente para que un donante que está prestando apoyo focalizado y apoyo presupuestario general insista en obtener una exención de impuestos, ya que se puede prestar el mismo apoyo variado sin ninguna exención disminuyendo el nivel del apoyo presupuestario general¹⁶. En términos más generales, la fungibilidad significa que puede ser difícil incluso distinguir la prestación de apoyo focalizado del apoyo presupuestario general. Como el apoyo focalizado puede permitir a quien lo recibe reducir su gasto público general en el campo en que recibe ese apoyo, éste puede, al menos en parte, tener el mismo efecto que el apoyo presupuestario general.

32. El apoyo presupuestario ha pasado a ser una parte cada vez más importante de las corrientes generales de asistencia de los últimos años, aumentando del 10% de los compromisos totales de la asistencia en el año 2000 al 20% en 2005¹⁷. Este cambio refleja la reducción de la deuda y, en términos más amplios, una conciencia cada vez mayor de la cuestión de la fungibilidad y una apreciación de las posibles ineficiencias que la asistencia basada en proyectos puede crear habida cuenta de la información más exacta que los países receptores pueden tener acerca de sus propias

¹⁶ Por ejemplo, supongamos que un donante financia proyectos por una cuantía de 10 millones de dólares y que además presta apoyo presupuestario general de 5 millones de dólares. Supongamos que la supresión de las exenciones fiscales aumenta el costo de los proyectos hasta en 2 millones de dólares. En tal caso, si se reduce el apoyo presupuestario general a 3 millones de dólares, se obtendrá el mismo efecto con exenciones fiscales que sin ellas.

¹⁷ Véase Sanjeev Gupta, Catherine Pattillo y Smita Wagh (2006, "Are Donor Countries Giving More or Less Aid?", IMF Working Paper WP/06/01, de próxima publicación en la *Review of Development Economics*.

necesidades¹⁸. Este aumento de la buena disposición a prestar apoyo presupuestario señala la existencia de una posible incoherencia en insistir al mismo tiempo en obtener una exención fiscal.

33. Ahora bien, en la medida en que el donante tiene limitaciones presupuestarias y desea alcanzar fines políticos específicos con la asistencia que presta, se puede atender este deseo de maneras distintas a la exención fiscal. Por ejemplo, supongamos que al donante le interesa combatir el paludismo en el país receptor de su asistencia. El donante podría negociar con el gobierno de ese país, insistiendo en que éste aporte también fondos públicos para alcanzar los objetivos de la erradicación del paludismo (aunque no necesariamente dentro del mismo proyecto). Semejante planteamiento flexible podría atender las preocupaciones del donante sin necesidad de utilizar la exención fiscal como instrumento de política.

34. En algunos casos, y a pesar de estas evoluciones y consideraciones diversas, siguen siendo válidos los motivos para insistir en obtener una exención fiscal. Así, por ejemplo, si el donante sencillamente no desea prestar apoyo presupuestario general (véase el párr. 14 *supra*), ahí se acaba la historia, mientras no cambien las condiciones que le hacen actuar de ese modo. Y, de hecho, en tales condiciones —el donante del ejemplo anterior, que únicamente se preocupa por el aura que le concede el número de escuelas financiadas—, puede ser contraproducente gravar la asistencia, porque empeorará el resultado tanto para el país receptor como para el donante¹⁹.

35. Evidentemente, no es probable que haya una sola respuesta correcta —aplicable a todos los donantes, todos los receptores y todos los proyectos— al interrogante de si conviene que los donantes insistan o no en la exención. Puede muy bien suceder, por ejemplo, que los donantes atribuyan algún valor positivo a los bienes y servicios reales que prestan y a los ingresos por concepto de impuestos del gobierno receptor. (Y, de hecho, sus nociones acerca de qué constituye un nivel “razonable” de imposición pueden reflejar la importancia relativa que atribuyen a cada uno de esos factores.) Será, pues, esencial que los donantes estén conformes con el empleo que se da al apoyo que prestan. Al mismo tiempo, la adopción de un enfoque generalmente común es claramente muy beneficiosa para todas las partes. Al igual que en otros campos de las prácticas de asistencia, con respecto a la imposición también debe desarrollarse un esfuerzo concertado para alcanzar cierto grado de coordinación si se quiere lograr una verdadera simplificación.

V. Opciones

36. Como ya se ha dicho, los dos conjuntos generales de consideraciones expuestos en la sección anterior son conceptualmente diferentes. Las dificultades prácticas que plantea la exención en principio se pueden resolver mediante medidas —como un sistema de vales— que graven la asistencia pero transfieran su costo al

¹⁸ Esta misma consideración general ha motivado una tendencia hacia una asistencia no vinculada.

¹⁹ Supongamos, por tomar un ejemplo sencillo, que el beneficio que el donante obtiene por dar sólo depende del número de bienes reales (digamos que escuelas) adquiridos, en tanto que al receptor le da lo mismo que se trate de escuelas o de su equivalente en dinero. En tal caso, la imposición de la construcción de escuelas arrojará un resultado peor para ambos si la elasticidad de precios del donante de la demanda de escuelas supera la unidad, pues entonces disminuirán tanto el número de escuelas como el valor monetario de la asistencia prestada.

gobierno receptor (que en tal caso obtendría una ganancia neta cero por concepto de ingresos, aparte de lo que se debiera a la disminución de los abusos). Por otra parte, el que el impuesto deba ser abonado por el donante dependerá de toda una gama de consideraciones políticas y económicas. Las tendencias actuales —una mayor conciencia de los problemas que crea la exención y la disipación de algunas de las preocupaciones que han hecho que tradicionalmente los donantes se muestren renuentes a pagar impuestos sobre su apoyo— hacen que ambas consideraciones apunten cada vez más hacia el pago sistemático de impuestos en conexión con proyectos financiados por donantes.

37. En algunos casos, claro está, —como se ha subrayado anteriormente— los donantes desearán seguir insistiendo en la exención. En otros, podrán estar deseosos de renunciar a esas demandas, según la situación del país receptor, sobre todo en lo que se refiere a la eficacia y la transparencia de la gestión del gasto público. No es probable que todos los donantes estén de acuerdo en una imposición ilimitada de toda la asistencia, pero sí es muy posible, y un objetivo razonable, que muchos proyectos financiados mediante asistencia pasen a ser sujetos del régimen fiscal normal con el paso del tiempo.

38. A algunos donantes les resultará atractivo el enfoque del Banco Mundial, en virtud del cual todos los proyectos de asistencia incluyen la financiación de los costos fiscales, a menos que los impuestos sean muy considerables y a) excesivos o b) discriminatorios²⁰. En el caso de los donantes que actúan en muchos países, este enfoque exigirá estudiar los pormenores del régimen fiscal de cada país. Ahora bien, sería una duplicación de esfuerzos el que cada donante efectuase por sí mismo ese escrutinio, lo cual plantea la cuestión de si se podría aplicar normas convenientes internacionalmente. Lamentablemente, sería muy difícil convenir internacionalmente si el régimen fiscal de un país determinado es o no “razonable” y sería engorroso establecer procedimientos para efectuar esa determinación. Por la fuerza de las cosas, es necesario aplicar el juicio y una posibilidad consiste sencillamente en dejar esta determinación al juicio de cada donante. Ahora bien, conforme al espíritu de acrecer los esfuerzos encaminados a mejorar la coordinación de las prácticas de asistencia, se podría reducir al mínimo la duplicación de esfuerzos si tanto los donantes como los receptores compartiesen información. Por ejemplo, el análisis efectuado por funcionarios del Banco Mundial se refleja en los “parámetros de la financiación de los países”, respaldados por “notas sobre los países”²¹. Si los donantes compartiesen estos datos (junto con ejercicios similares, de haberlos, de otros donantes), más las respuestas a las autoridades desearan aportar en el caso de los impuestos considerados no razonables, todo el mundo se beneficiaría de los análisis realizados.

39. El propósito de esa evaluación no debe consistir en emitir un juicio sobre la calidad general del régimen fiscal de un país —y esto debe quedar claro para todo el mundo—, sino sencillamente hacer que a los donantes les sea más fácil saber si los impuestos de un país determinado están (o no) en líneas generales en conformidad con la práctica internacional normal, y por ende establecer cierta presunción de que

²⁰ Habrá que tomar las medidas necesarias frente a posibles cambios del régimen fiscal durante la vida del proyecto, que podrían alterar la evaluación del donante. Hacen falta directrices al respecto para asegurar una certeza razonable al donante y al receptor.

²¹ Véase Operations Policy and Country Services, Banco Mundial, Eligibility of Expenditures in World Bank Financing: FY05 Report on Implementation Experience (3 de octubre de 2005, se puede consultar en <http://www1.worldbank.org/operations/eligibility>).

se debe dejar que se apliquen a los proyectos de asistencia. En la práctica, pues —y en cierto grado ya sucede con respecto a los sistemas de gestión del gasto público—, los donantes podrían basarse en exámenes efectuados por otros, en la medida en que estén sustentados en documentación y análisis creíbles.

40. Otra posibilidad sería que los donantes y los receptores debatiesen el establecimiento de un marco dentro del cual se podrían suprimir algunas exenciones aplicadas a la asistencia internacional.

41. Estas dos alternativas no se excluyen mutuamente. Distintos donantes pueden desear avanzar a ritmos diferentes. También se debe ensayar en unos cuantos países con carácter experimental el planteamiento del debate coordinado entre los donantes.

42. Aparte de la cuestión general de la razonabilidad del régimen fiscal de un país determinado, puede haber casos concretos en los que la imposición de la asistencia por el receptor pudiera considerarse no razonable. Ejemplo de ello sería la imposición de derechos de importación a la importación de suministros que se utilizarían para asistencia de socorro en caso de catástrofes, emergencias sanitarias, hambruna y otras emergencias humanitarias. Los donantes podrían estar más deseosos de renunciar a sus solicitudes de exenciones en general si esas transacciones específicas no estuvieran sometidas a impuesto, lo cual podría lograrse de distintas maneras: a) los países podrían establecer unilateralmente esas exenciones como parte de su legislación fiscal interna, tal vez en respuesta a unas directrices acordadas internacionalmente, y b) las exenciones podrían estar contempladas por un tratado multilateral. Sería más fácil aplicar el primer enfoque, teniendo en cuenta el tiempo y el esfuerzo necesarios para negociar un tratado. Además, ello permitiría ajustar las disposiciones a las leyes fiscales de cada país.

43. Conforme a lo dicho se podría elaborar directrices para transacciones específicas que no deberían estar sometidas a gravación impositiva y que podrían abarcar las situaciones siguientes:

- No se debería gravar con impuestos ni derechos la importación de bienes que se fuera a utilizar para hacer frente a crisis humanitarias como catástrofes naturales, hambrunas o emergencias sanitarias. La existencia de la crisis debería ser reconocida por las pertinentes autoridades políticas y las importaciones deberían ser efectuadas por Estados extranjeros u organizaciones sin ánimo de lucro a invitación del país receptor. Los bienes deberían estar destinados o bien al uso en la respuesta (y ser sacados del país una vez concluidas las operaciones) o bien para ser distribuidos gratuitamente a las víctimas de la crisis.
- Para determinar el estatuto personal de un residente a efectos del impuesto sobre la renta de la persona física no se tendría en cuenta la presencia física de una persona en el territorio del receptor de la asistencia enviada para hacer frente a una crisis (como las descritas anteriormente).
- En general, los ingresos laborales de un empleado del Estado de un país donante o de una organización internacional pública estarían exentos de impuestos en un país receptor en la medida en que la presencia del empleado en ese país guardase relación con la prestación de asistencia en el marco de un proyecto financiado por el país donante o la organización.

- Si una empresa no residente (una empresa o un consultor a título personal) lleva a cabo actividades en un país receptor en nombre de un gobierno extranjero en el marco de un proyecto de asistencia aprobado, los ingresos percibidos por el no residente relacionados con esas actividades no estarán sujetos a impuestos en el país receptor en que el no residente no tenga un centro de actividades fijo (establecimiento permanente) en el territorio del receptor por un período superior a determinado tiempo (por ejemplo, 6 ó 12 meses).
- Las normas fiscales aplicables a las transacciones que guarden relación con proyectos de asistencia financiados por gobiernos extranjeros u organizaciones internacionales públicas no deberían ser en ningún caso discriminatorias ni anormalmente gravosas en comparación con el régimen fiscal aplicable a los demás casos en el país receptor.

44. Varias de estas directrices coincidirían con las exenciones existentes normalmente en aplicación de los tratados bilaterales sobre doble imposición y no serían necesarias en los casos en que existiera un tratado de esa índole entre el país donante y el receptor. Ahora bien, la red de tratados existentes está lejos de ser global y no es probable que llegue a serlo en un futuro próximo. Si los países que reciben asistencia desearan seguir esas directrices en su legislación interna, naturalmente su aplicación sería mucho más rápida.

VI. Conclusiones

45. **Una de las conclusiones de este documento es que existe un movimiento en ciernes en favor de una ampliación de las situaciones en las que las actividades de asistencia mediante proyectos están sometidas a impuesto conforme a la reglamentación fiscal normal del país receptor. En este documento se propone que un grupo de donantes y receptores de asistencia, junto con las organizaciones miembros de DFI, analice más a fondo estas cuestiones y tal vez elabore directrices con miras a un planteamiento más coordinado que los países tendrían plena libertad para adoptar o no.**

46. **Se reconoce que algunos países donantes no estarían en condiciones de adoptar el planteamiento consistente en dejar que los países receptores gravaran las actividades de asistencia mediante proyectos de los donantes. Evidentemente, cada país donante debe tener plena libertad para establecer las condiciones en que desea prestar asistencia internacional, pero —aunque habrá sin duda algunas excepciones— hay motivos válidos para limitar la amplitud de la concesión de exenciones fiscales. Cuando hay confianza suficiente en las estructuras de gobierno de los países receptores —ante todo con respecto a la gestión del gasto público—, los países y las organizaciones internacionales que prestan asistencia tal vez deseen considerar la conveniencia de no insistir en obtener la exención de impuestos para las transacciones relativas a los proyectos de asistencia, salvo en los campos en que las normas del país receptor en materia de imposición de las transacciones relacionadas con la asistencia no cumplan las directrices aceptadas internacionalmente o se considere que dan lugar a una imposición excesiva.**

47. **Del mismo modo, se debe alentar a los países receptores a reforzar sus sistemas de gestión del gasto público y a revisar sus estructuras impositivas y de aranceles para dar a los donantes la seguridad que necesitarán de que todos**

los impuestos que paguen sobre la asistencia serán de una cuantía razonable y no se malgastarán.

48. Aunque los donantes diferirán, como es natural, en lo relativo a sus preocupaciones y prioridades, tal vez deseen analizar más a fondo las cuestiones descritas en este documento y considerar la conveniencia de pasar a un sistema mejor coordinado basado en conceptos, criterios y prácticas convenidos internacionalmente. La coordinación no quiere decir que todos los países donantes vayan a estar de acuerdo en que se supriman las exenciones. Algunos podrán seguir insistiendo en determinadas exenciones en todos los casos o caso por caso. Aunque un sistema más coordinado no entrañará, por consiguiente, una práctica uniforme, encierra la promesa de aclarar, limitar y normalizar en buena medida las exenciones.

49. Podría elaborarse directrices como las mencionadas en los párrafos 42 a 44 para facilitar el diálogo entre los donantes de asistencia y los países receptores. Se podría elaborar estas directrices con la participación de los países donantes y receptores. Una posibilidad consistiría en que DFI estableciera un grupo de trabajo que permitiera a esos interesados analizar más a fondo las cuestiones estudiadas en este documento y tal vez elaborar directrices con miras a un planteamiento más coordinado que los países tendrían plena libertad para adoptar o no. Habida cuenta de la importancia de estas cuestiones para el presupuesto de asistencia de los donantes, es especialmente importante asociar estrechamente a los donantes en cualquier labor que se lleve a cabo en este terreno.

50. Se debe alentar a los países y a las organizaciones internacionales que prestan asistencia internacional a que compartan entre ellos y con los países receptores los análisis de la razonabilidad de la reglamentación fiscal en lo referente a la imposición de las transacciones relacionadas con proyectos de asistencia por parte de los países receptores.

51. En los casos en que se contempla la exención fiscal de las transacciones relacionadas con la asistencia, se alienta a los países a emplear mecanismos que reduzcan al mínimo las cargas administrativas y el fraude. Ejemplos de esto son el pago directo por el gobierno (aunque asegurar el pago puede resultar problemático), los planes de devolución en el caso del IVA (aunque establecer el adecuado control de las devoluciones del IVA es un problema permanente de muchos países en desarrollo) y el empleo de vales (aunque esos programas también pueden presentar dificultades, como se ha dicho anteriormente). Aunque es claramente aconsejable que haya alguna forma de control, todas las opciones ofrecen dificultades de importancia.

52. En los casos en que se contemple la exención de impuestos para las transacciones relacionadas con la asistencia, se insta a las partes a emplear instrumentos jurídicos que respalden el imperio de la ley en los países receptores:

- Velando por que la exención sea concedida por ley o, en caso de que lo sea mediante acuerdos, que los acuerdos estén autorizados por ley;
- Determinando claramente qué transacciones se beneficiarán de la exención, los impuestos aplicables y las condiciones necesarias para beneficiarse de la exención.

53. Para establecer la transparencia y proporcionar la información necesaria para la formulación de políticas y el debate público, se debe alentar a los receptores de la asistencia a que preparen y publiquen análisis del costo fiscal indicando los impuestos a los que se renuncia a consecuencia de las exenciones concedidas a la asistencia extranjera.

54. Además, los donantes que negocien acuerdos de exención podrían adoptar un planteamiento flexible, conviniendo en que se impongan los tipos de transacciones en que es probable que sean especialmente elevados el fraude y los costos administrativos. Dicho de otro modo, no hay motivo alguno para que se amplíe ilimitadamente la exención, que debe ajustarse de manera tal que se reduzcan todo lo posible los problemas de administración.

55. Este documento ha estado consagrado al tratamiento de la asistencia mediante proyectos prestada por organismos oficiales. Muchas de las mismas preocupaciones económicas y prácticas se plantean con respecto a la prestación de asistencia por ONG y fundaciones privadas, y se puede crear problemas si se aplica un tratamiento fiscal diferente al apoyo que esas fuentes prestan. Cabe alegar que también debería haber un trato similar en este caso, mas los problemas particulares que plantean las donaciones privadas —tanto por lo que se refiere a su definición como a su motivación— exigen un análisis diferenciado, que hemos dejado para otra ocasión.
