



Secretaría

Distr.
LIMITADA

ST/SG/AC.8/1995/L.8
15 de agosto de 1995
ESPAÑOL
ORIGINAL: INGLÉS

GRUPO AD HOC DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN
INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN
Séptima reunión
Ginebra, 11 a 15 de diciembre de 1995

FIJACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y TRIBUTACIÓN DE
INGRESOS INTERNACIONALES EN PAÍSES EN DESARROLLO*

* Documento preparado por Sheldon S. Cohen, Consultor del Departamento de Apoyo al Desarrollo y de Servicios de Gestión de la Secretaría de las Naciones Unidas. Las opiniones expresadas en el documento son las del autor y no reflejan necesariamente las de las Naciones Unidas.

ÍNDICE

	<u>Párrafos</u>	<u>Página</u>
INTRODUCCIÓN	1 - 5	4
I. ACTITUD DE LOS PAÍSES INDUSTRIALIZADOS ANTE LAS CUESTIONES RELATIVAS A LA FIJACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	6 - 40	5
A. El principio del precio normal de mercado	7 - 17	5
B. Experiencia de los Estados Unidos en la imposición del principio de las condiciones normales del mercado	18 - 35	8
C. Prácticas en materia de fijación de precios de transferencia en otros países industrializados ...	36 - 40	12
II. LIMITACIONES DE LA CAPACIDAD DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO PARA APLICAR A LAS EMPRESAS TRANSNACIONALES UN RÉGIMEN EFICAZ DE TRIBUTACIÓN	41 - 52	14
A. Dependencia respecto del impuesto sobre la renta de sociedades	41 - 45	14
B. Limitaciones administrativas	46 - 52	15
III. RECIENTES INTENTOS DE LUCHAR DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO CONTRA EL ABUSO EN MATERIA DE FIJACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	53 - 61	16
A. México	57 - 58	17
B. República de Corea	59 - 61	18
VI. OTROS MÉTODOS PARA ELABORAR UN RÉGIMEN FISCAL EFECTIVO SOBRE LOS INGRESOS DE LAS EMPRESAS TRANSNACIONALES	62 - 85	19
A. Impuestos sobre los "presuntos" ingresos netos ...	63 - 67	19
B. Presunciones refutables en relación con el impuesto sobre la renta	68 - 71	20
C. Impuestos mínimos sobre los bienes	72 - 85	21
V. POSIBILIDAD DE MEJORAR LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR LO QUE SE REFIERE A LOS INGRESOS DE LAS EMPRESAS TRANSNACIONALES	86 - 98	25
A. Administración eficaz	86 - 89	25
B. Estructuras de sanción	90 - 91	25
C. Determinación precisa de los objetivos de las actividades encaminadas a hacer cumplir la legislación fiscal	92 - 95	26
D. Obtención de personal calificado	96	27
E. Incentivos para el personal fiscal	97 - 93	27

/...

ÍNDICE (continuación)

	<u>Párrafos</u>	<u>Página</u>
VI. CONSIDERACIONES QUE CONVIENE TENER EN CUENTA AL MODIFICAR LA LEGISLACIÓN FISCAL	99 - 104	29
VII. COOPERACIÓN INTERNACIONAL	105 - 113	29
A. Cooperación bilateral en la imposición fiscal de corrientes de capital y transacciones internacionales	105 - 106	29
B. Cooperación multilateral para el análisis de los problemas administrativos y la creación de capacidades administrativas	107 - 113	29
VIII. RECOMENDACIÓN DE UNA NUEVA INICIATIVA FISCAL INTERNACIONAL	114 - 121	31

INTRODUCCIÓN

1. Los precios de transferencia intersocietarios o entre empresas son los precios que se cargan entre las empresas afiliadas por los bienes, servicios y préstamos transferidos sobre una base de empresa a empresa, de un país de operación a otro. Los precios cargados por los bienes, servicios y préstamos por una empresa del grupo a otra influyen en la cantidad de impuestos que percibirá cada uno de los países en los que opere el grupo. Si los precios cargados por transacciones entre miembros del grupo que operan en diferentes países se fijan a un nivel demasiado alto o demasiado bajo, entonces los ingresos disminuirán en uno de los países y aumentarán en el otro. No es de extrañar que las autoridades fiscales de todo el mundo procuren evitar que los ingresos se declaren a un valor inferior al real, debido, por ejemplo, a que un distribuidor paga excesivamente a sus afiliados manufactureros extranjeros o a que un fabricante cargue menos de lo debido a su distribuidor extranjero.
2. Por ejemplo, si una empresa matriz estadounidense carga a su filial en el extranjero 1.000 dólares por bienes que han de venderse en el país extranjero de que se trate, los beneficios para la filial en el país extranjero, a falta de un ajuste de la fijación de precios de transferencia, serán lo que obtenga la filial con la reventa de los bienes por encima de su costo de 1.000 dólares. Si el Servicio de Impuestos Internos (IRS) determina que el precio apropiado de la transferencia es 1.200 dólares, la empresa matriz estadounidense obtendrá otros 200 dólares de ingresos en los Estados Unidos. ¿Quiere decir eso que la filial extranjera ajustará entonces su costo a 1.200 dólares y declarará 200 dólares menos de ingresos en el país extranjero? No tiene que ser así. Lo que se haga dependerá de que el país extranjero posea normas análogas a las del Servicio de Impuestos Internos para la determinación de los precios apropiados de la transferencia. También dependerá de que las autoridades fiscales del país extranjero convengan con el Servicio de Impuestos Internos en que se trata de una cuestión fáctica sobre la base de todos los datos pertinentes.
3. Si las autoridades fiscales del país extranjero aceptan que el precio apropiado de la transferencia es 1.200 dólares, entonces los ingresos tributarios se desplazan del país extranjero a los Estados Unidos. Ahora bien, en muchos casos a la empresa transnacional de que se trata en este ejemplo le trae sin cuidado que el precio de transferencia sea de 1.200 o, por ejemplo, de 800 dólares, ya que, si paga más impuestos en el país extranjero porque el precio de transferencia de los bienes vendidos a su filial extranjera es más bajo, entonces los impuestos que abone en su propio país serán proporcionalmente más bajo y, por lo tanto, sus obligaciones fiscales generales quizá sean sobre poco más o menos las mismas. La razón principal es que las tasas de tributación en muchos importantes países comerciales son prácticamente análogas y han tendido a la convergencia en los 10 últimos años. Desde un punto de vista puramente fiscal, la empresa transnacional no es a menudo más que un intermediario entre las autoridades fiscales de los dos países. Evidentemente, como si se tratara de dos países, no tiene gran importancia el que los impuestos se paguen en uno o en otro.
4. La situación es bastante diferente para la empresa transnacional, si uno de los países posee una tasa fiscal efectiva más baja que el otro. En dicho caso, la empresa transnacional quizá tenga interés en desplazar los ingresos de la jurisdicción que abona impuestos más elevados a la que abona impuestos más

bajos, particularmente si la jurisdicción en la que se abonan impuestos más elevados es poco probable que inspeccione los precios de transferencia de la empresa transnacional.

5. La situación para la empresa transnacional es también diferente si en los dos países se cuestionan sus precios de transferencia y si la transnacional no consigue convencer a las autoridades fiscales de que adopten el mismo precio. Si el Servicio de Impuestos Internos dice que el precio apropiado es 1.200 dólares pero la autoridad fiscal del país extranjero dice que el precio apropiado es de solamente 800 dólares, el grupo transnacional tributará dos veces por una misma cantidad de 400 dólares de ingresos. Poco tiene que ver el que las tasas de fiscalidad sean iguales. La doble tributación se puede evitar si el Servicio de Impuestos Internos y el otro país consiguen resolver su controversia mediante las correspondientes disposiciones del tratado fiscal aplicable.

I. ACTITUD DE LOS PAÍSES INDUSTRIALIZADOS ANTE LAS CUESTIONES RELATIVAS A LA FIJACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

6. Siempre se ha tropezado con importantes dificultades administrativas para cerciorarse de que los contribuyentes fijan precios de transferencia apropiados a efectos fiscales en las transacciones internacionales con sus interlocutores. A medida que el comercio internacional crece en volumen, esta cuestión reviste una importancia cada vez mayor. Con el apoyo de los Estados Unidos, la comunidad mundial ha adoptado principalmente un principio denominado "principio del precio normal de mercado" ("arm's length"). Este principio fija los precios de transferencia sobre la base de los precios cargados en las transacciones entre partes sin relación entre sí. Esta es, en teoría, la regla correcta para la determinación de precios. El problema está en que por lo general es difícil individualizar una transacción de la cual se pueda derivar un precio "normal de mercado". Como resultado de ello, los Estados Unidos han procurado encontrar normas alternativas que involucran análisis funcionales, tasas comparadas de beneficio, y reparto de beneficios. Estos conceptos son imperfectos en la teoría pero constituyen complementos prácticos para el principio del precio normal de mercado.

A. El principio del precio normal de mercado

1. Argumentos en favor del principio

7. El principio del precio normal de mercado ha sido adoptado por casi todos los países como principio rector para la determinación de precios de transferencia entre miembros de un grupo. Su utilización ha sido recomendada tanto por las Naciones Unidas como por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

8. El principio del precio normal de mercado fue puesto en práctica por primera vez por los Estados Unidos en su reglamentación de 1935 que interpretaba la Sección 482 del Código de Impuestos Internos. En esa reglamentación se declara sencillamente que: "La norma que ha de aplicarse en cada caso es la de un contribuyente no controlado que trate en condiciones normales de mercado con otro contribuyente no controlado". Ahora bien, el reglamento no exigía la

/...

utilización de ningún método concreto. Los tribunales aplicaron bastantes normas diferentes para determinar si las transacciones se estaban efectuando en condiciones normales de mercado, procurando determinar, por ejemplo, si la entidad conexas había recibido un "precio equitativo y razonable" o un "precio equitativo, incluido un beneficio razonable"

9. A principios del decenio de 1960 la atmósfera comercial e internacional había cambiado considerablemente. Al Congreso le inquietaba cada vez más la posibilidad de que las empresas estadounidenses desplazaran sus ingresos en favor de sus filiales extranjeras. La Cámara de Representantes de los Estados Unidos propuso que se adoptaran normas legislativas que exigieran que el contribuyente estadounidense tuviera que demostrar que sus precios de transferencia a sus filiales extranjeras correspondían a la fijación de precios comparables en el caso de terceras partes sin conexión con la empresa matriz; de no ser así, los ingresos del grupo debían prorratearse entre las empresas conexas con arreglo a una fórmula basada en sus actividades económicas relativas. El Senado de los Estados Unidos rechazó la propuesta, estimando que era mejor ocuparse de las asignaciones indebidas de las empresas transnacionales mediante directrices y otras fórmulas en la reglamentación.

10. El Servicio de Impuestos Internos publicó normas con arreglo a la Sección 482 que regían las prácticas en materia de fijación de precios de transferencia para contribuyentes estadounidenses desde 1968 hasta el año pasado, en que se publicaron nuevas normas con arreglo a la Sección 482. La reglamentación de 1968 reafirmaba el principio de las condiciones normales del mercado y ofrecía la primera articulación detallada de dicho principio al establecer normas para tipos concretos de transacciones entre empresas, incluida la prestación de servicios, la concesión de licencias o la venta de bienes intangibles, y la venta de bienes tangibles. La actitud de los Estados Unidos influyó en otros países que también adoptaron el mismo principio. Con arreglo a la mayoría de sus tratados fiscales bilaterales, los Estados Unidos están obligados a aplicar el principio de las condiciones normales del mercado a las transacciones hechas por personas sometidas a su jurisdicción fiscal.

11. El principio de las condiciones normales del mercado utiliza las transacciones que tienen lugar en el mercado como estándar para asignar ingresos a los países. Los que defienden este método basado en el mercado estiman que es más aceptable para los contribuyentes y para los administradores fiscales que otras formas arbitrarias que dependen de los bienes y los empleados, por ejemplo, y que no prestan atención al verdadero funcionamiento del mercado.

12. Como el principio de las condiciones normales del mercado está tan extendido, su utilización común en todo el mundo reduce las dimensiones del problema de la doble tributación. Un país industrializado que deje de utilizarlo sin coordinar su decisión con la de otros países, agravará el riesgo de doble tributación. La utilización de métodos diferentes da más trabajo a las autoridades competentes previstas por el sistema de tratados internacionales para eliminar las diferencias, y es bien sabido que el proceso a base de la intervención de la autoridad competente requiere mucho tiempo para resolver los casos.

2. Problemas del principio de las condiciones normales del mercado

13. La determinación de un precio de transferencia apropiado puede ser muy complicada, particularmente porque el contribuyente raramente dispone de información sobre precios comparables en el caso de terceras partes. En muchos casos, los precios comparables en el caso de terceras partes sencillamente no existen. El trabajo necesario para recopilar datos y para analizar debidamente las transacciones conexas y las no conexas puede ser sumamente engorroso y costoso.

14. La determinación de un precio de transferencia apropiado es a menudo muy subjetiva. Los contribuyentes se quejan de que las autoridades fiscales aprovechan la posibilidad de actuar a posteriori para fijar los precios, lo que crea mucha incertidumbre en el ambiente de negocios. Un pequeño cambio en los precios de transferencia puede dar por resultado un enorme incremento de la responsabilidad fiscal.

15. Esta incertidumbre también abre la puerta a las posibilidades de abuso entre los contribuyentes. Las transferencias entre empresas transnacionales incluyen a menudo bienes intangibles y productos no están normalizados. Por lo general no hay transacciones comparables con participación de terceras partes que permitan determinar si es razonable el precio fijado por la empresa transnacional para la transferencia.

16. Muchos economistas estiman que el principio de las condiciones normales del mercado no refleja la realidad económica, porque los miembros del grupo de que se trate no se comportan de la misma forma que los demás. Cuando las empresas están integradas en una sociedad transnacional, por lo general la eficiencia y las economías son mayores que si las empresas no tuvieran relación entre sí, y el principio de las condiciones normales del mercado, que trata principalmente de empresas o partes que no están relacionadas, no tiene debidamente en cuenta esas economías de escala.

17. Además, contrariamente a lo que pueda creer el Servicio de Impuestos Internos, los precios de transferencia se fijan a menudo sin tener muy en cuenta sus consecuencias fiscales. En el mundo real, los ejecutivos de las sociedades fijan a menudo los precios sobre la base de consideraciones que no tienen nada que ver con los impuestos sobre la renta, como por ejemplo los derechos de importación, las normas de lucha contra el "dumping", y los requisitos reglamentarios locales. Además, a menudo hay que tener en cuenta consideraciones políticas internas de la organización, como por ejemplo el poder relativo de los ejecutivos a cargo de las funciones de fabricación y distribución dentro del grupo y la necesidad de que la dirección justifique el éxito de sus decisiones estratégicas acerca de la ubicación de una fábrica o de la selección de un mercado. La imposición del principio de las condiciones normales del mercado puede estar en contradicción con la forma en que la empresa funcionaría de no haberse impuesto dicho principio.

B. Experiencia de los Estados Unidos en la imposición del principio de las condiciones normales del mercado

1. Intentos del Servicio de Impuestos Internos por separarse de dicho principio

18. La reglamentación de 1968 ha pasado bastante bien la prueba del tiempo pero ya en el decenio de 1980 acusaba signos de usura, provocados por varios factores. En la legislación fiscal de 1986 el Congreso de los Estados Unidos introdujo un cambio importante pero limitado en la legislación básica sobre la fijación de precios de transferencia al exigir que los ingresos obtenidos por el transferente en concepto de ventas, licencias y transferencias de bienes intangibles guardaran proporción con los ingresos generados por el correspondiente adquirente. El Congreso dio también instrucciones al Servicio de Impuestos Internos para que estudiara si se requerían cambios legislativos o reglamentarios del plan existente en materia de reglamentación de los precios de transferencia. Se reconoció que se requerían cambios porque la reglamentación de 1968 reflejaba la situación de los Estados Unidos como importante exportador de capitales.

19. En respuesta, el Servicio de Impuestos Internos publicó su Libro Blanco de 1988 sobre la fijación de precios de transferencias. El Libro Blanco fue recibido con suma hostilidad porque parecía constituir una impugnación completa del principio de las condiciones normales de mercado. El Servicio de Impuestos Internos propuso entonces que se aplicaran las tasas de rentabilidad del principio de las condiciones normales de mercado en las circunstancias en que los contribuyentes tuvieran poca esperanza de poder reunir un volumen adecuado de datos de comparación (que a menudo tenían que provenir de competidores o de estadísticas industriales poco fidedignas o de las que no se disponía).

20. Después de prolongada reflexión, en enero de 1992 el Servicio de Impuestos Internos propuso nuevas disposiciones para la fijación de precios de transferencia a fin de facilitar una orientación más completa acerca de las transferencias de bienes tangibles y para aplicar la legislación de 1986 que requería que las regalías sobre los bienes intangibles guardasen proporción con los ingresos derivados de dichos bienes por el adquirente. La reglamentación añadía también el requisito de que los precios de transferencia del contribuyente estuvieran justificados, para lo cual se comparaban los beneficios del contribuyente con los beneficios de sus competidores. Dicho requisito suscitó firmes protestas entre las empresas transnacionales y los gobiernos extranjeros. Las empresas alegaban que no disponían de suficiente información acerca de sus competidores. Los gobiernos extranjeros alegaban que el requisito de los "beneficios comparables" socavaba la importancia que el principio de las condiciones normales del mercado concedía a las transacciones comparables, que prevalecían sobre los beneficios comparables.

21. Por último, en julio de 1994 el Servicio de Impuestos Internos publicó la reglamentación final sobre la fijación de precios de transferencia. Dicha reglamentación reafirmaba la utilización del principio de las condiciones normales del mercado y exigía que el contribuyente determinase las condiciones normales del mercado mediante la utilización del "mejor método" disponible. El concepto de los beneficios comparables no se requería ya, pero podía utilizarse como método para determinar la fijación de precios de transferencia si no había

transacciones comparables. Esa reglamentación representaba un extraordinario esfuerzo de buena fe desplegado por los Estados Unidos para conseguir que el principio de las condiciones normales del mercado funcionase en un mundo complejo.

22. La cuestión que sigue aún pendiente es la de determinar qué importancia debe concederse a los beneficios comparables de los competidores. Las autoridades fiscales extranjeras han afirmado que ningún método basado en los beneficios comparables se puede reconciliar con el principio de las condiciones normales del mercado, pero en los casos en que no hay beneficios comparables - o, si los hay, son demasiado difíciles de encontrar -, entonces es evidente que un tipo cualquiera de método basado en los beneficios comparables o quizá incluso un método de prorrateo puede ser la única forma de determinar la asignación apropiada de ingresos internacionales.

2. Posibilidades legislativas

23. El Congreso de los Estados Unidos ha presentado varios proyectos de ley en los últimos años que requerirían la notificación de una cantidad mínima de ingresos imposables en el caso de algunas empresas estadounidenses de propiedad extranjera (es decir, un 25% de propiedad extranjera), o filiales estadounidenses de empresas extranjeras, que desarrollen más de un nivel mínimo de transacciones con terceras partes relacionadas con el extranjero. En virtud de H.R. 5270, el ingreso imponible del contribuyente de cualquier clase de empresas no sería inferior al 75% de la cantidad obtenida mediante la aplicación del porcentaje aplicable de beneficios a los ingresos brutos del contribuyente correspondientes a dicha categoría de empresas.

24. Este prorrateo es similar a la forma en que los ingresos se asignan y prorratean entre Estados, como si la empresa transnacional fuera una empresa mundial unitaria. La mayor parte de los Estados utilizan una fórmula de prorrateo a base de tres factores: ventas, bienes y nómina, en la cual cada factor está ponderado por igual. Una base unitaria de prorrateo combina los ingresos de todo el grupo afiliado y a continuación aplica la fórmula de tres factores a esa base de ingresos, que es mayor.

25. El Servicio de Impuestos Internos seguirá oponiéndose a ese tipo de prorrateo, citando la necesidad de que haya conformidad internacional, las incertidumbres creadas por las diferencias en materia de métodos contables y de tenencia de libros, las cargas administrativas impuestas por el prorrateo para las empresas transnacionales de los Estados Unidos y extranjeras, y la intensa resistencia internacional a separarse del principio de las condiciones normales del mercado.

3. Cumplimiento del principio de las condiciones normales del mercado

26. La legislación fiscal de 1986 permitía que el Servicio de Impuestos Internos se ocupara menos de los refugios tributarios, que comprendían nada menos que 50.000 de los 82.000 casos ante el Tribunal Fiscal. A mediados del decenio de 1980 el Servicio de Impuestos Internos comenzó a incrementar sus actividades de auditoría internacional y formó equipos de litigio integrados por economistas, ingenieros, contables y juristas; destinó más recursos a los casos relativos a la Sección 482 mediante el Programa de Inspección Coordinada; y

/...

determinó las principales cuestiones fiscales internacionales que iban a ser objeto de litigio. Al final de 1994 había 105 casos relativos a la Sección 482 ante el Tribunal Fiscal y el Tribunal Estadounidense de Demandas Federales, que representaban por lo menos 3.700 millones de dólares en concepto de cantidades no percibidas con arreglo a la Sección 482 (ante los tribunales federales hay casos pendientes que representan en total 33.000 millones de dólares en concepto de sumas fiscales no percibidas). Las auditorías de empresas extranjeras aumentaron más de un 350% entre 1990 y 1993. A pesar de la importancia prestada por el Servicio de Impuestos Internos a la auditoría y a la persecución de casos con arreglo a la Sección 482, sus éxitos en esta esfera han sido escasos y se han obtenido a intervalos muy grandes. A continuación se reseñan sus esfuerzos sobre el particular.

27. Al principio el Servicio de Impuestos Internos tropezaba con dificultades para obtener acceso a la información utilizada por las partes para la adopción de decisiones en materia de fijación de precios, particularmente cuando los documentos que estaban en el extranjero se hallaban en poder de empresas matrices extranjeras de filiales estadounidenses. A menudo los mandamientos judiciales no se podían hacer cumplir porque los tribunales no tenían jurisdicción sobre la empresa matriz extranjera. En otros casos no había documentos en el extranjero por la poca firmeza de las normas contables de las jurisdicciones extranjeras. Las disposiciones sobre intercambio de información enunciadas en los tratados no sirvieron para que el Servicio de Impuestos Internos pudiera obtener la información solicitada debido a la existencia de excepciones que impedían la adopción de medidas que violarían la legislación del otro país o que exigirían la revelación de secretos comerciales, así como por los retrasos en las negociaciones con el gobierno extranjero acerca de las informaciones accesibles.

28. Aunque el Servicio de Impuestos Internos tenía la autoridad necesaria para imponer la penalización del 20% en materia de exactitud en los casos relativos a precios de transferencia antes incluso de la legislación de 1990 que se examina a continuación, y aunque la solía imponer periódicamente, no se conoce ningún caso en que el contribuyente abonara realmente las sanciones. Una sanción del 20% basada en negligencia o en una declaración sustancialmente inferior sólo se imponía en casos flagrantes, porque por lo general había puntos de vista razonables en favor de las dos partes. También era difícil aplicar la sanción del 20% sobre la base de motivos diferentes de la negligencia, como por ejemplo en casos de declaración fiscal sustancialmente inferior a la que debía efectuarse.

29. La legislación fiscal de los Estados Unidos exige que cada persona que tiene que pagar impuestos en los Estados Unidos lleve registros que basten para determinar su verdadera responsabilidad federal en materia de impuestos sobre la renta, para que los pueda inspeccionar el Servicio de Impuestos Internos. Poca orientación cabe dar sobre el alcance de este requisito. Los tribunales preconizan que el Servicio de Impuestos Internos no puede utilizar este requisito para obligar a un contribuyente a crear nuevos registros durante el proceso de auditoría si sus registros actuales atienden por lo demás a los requisitos mínimos contables. Además, este requisito no se aplica a las empresas matrices extranjeras que no son responsables en materia de impuestos estadounidenses.

30. La Sección 982 (1982) estipula que el Servicio de Impuestos Internos puede emitir una "petición formal de documentación" respecto de la documentación de base extranjera después de que se haya emitido y rechazado una solicitud de documentación "oficiosa". Si el contribuyente no "cumple sustancialmente" con la petición de documentación formal, el contribuyente puede perder la posibilidad de presentar más tarde en el tribunal documentación de base extranjera sobre la base de dicha petición de documentos. La cláusula de exclusión no se aplica si el contribuyente indica "un motivo razonable" (por ejemplo, la dificultad de presentar documentos). La posibilidad de violar la legislación extranjera no constituye una disculpa. La Sección 982 sólo excluye la presentación de documentos, no los testimonios.

31. Basándose en el temor de que las empresas transnacionales extranjeras no estuvieran pagando la parte de impuestos estadounidenses que les correspondía mediante una reducción artificial de las obligaciones fiscales en los Estados Unidos de sus filiales estadounidenses, el Congreso volvió a redactar completamente la Sección 6038A (promulgada en 1982) de forma que eliminase prácticamente las dificultades que el Servicio de Impuestos Internos había experimentado para obtener documentos de base extranjera que estaban en poder de empresas transnacionales extranjeras. En primer lugar, como consecuencia del incremento de las obligaciones de presentar informes, muchas nuevas empresas y transacciones extranjeras quedan en la actualidad bajo la vigilancia del Servicio de Impuestos Internos. En segundo lugar, el contribuyente estadounidense tiene que llevar registros que basten para determinar si sus declaraciones fiscales en los Estados Unidos son correctas por lo que respecta a las declaraciones fiscales en relación con las transacciones efectuadas con terceras partes relacionadas con el extranjero. En tercer lugar, toda parte relacionada con el extranjero tiene que designar a la sociedad que presente los informes en los Estados Unidos como agente suyo a efectos de los procesos que tengan lugar en los Estados Unidos. En cuarto lugar, se puede imponer una sanción civil de 10.000 dólares a las empresas que presenten informes, por incumplimiento de los requisitos que les obligan a llevar libros y a presentar informaciones anuales, así como una sanción adicional de 10.000 dólares por cada período de 30 días en que persista el incumplimiento una vez que el contribuyente haya sido notificado por el Servicio de Impuestos Internos.

32. En quinto lugar, pero sumamente importante: se han concedido nuevos poderes extensos al Servicio de Impuestos Internos para imponer "multas por incumplimiento" si una parte relacionada con el extranjero no designa a la empresa encargada de presentar informes en los Estados Unidos como su agente a efectos de los procesos o si una empresa encargada de la presentación de informes se niega a cumplir con un mandamiento dirigido a esa empresa directamente o como agente para la parte extranjera, aunque haya un motivo razonable para negarse. Cuando sea de aplicación la multa por incumplimiento, el Servicio de Impuestos Internos queda a discreción de determinar los precios de transferencia entre la empresa encargada de presentar los informes y la parte extranjera por lo que se refiere a la transacción para la que se piden los documentos o testimonios. El Servicio de Impuestos Internos puede aplicar la sanción por incumplimiento a cualquier año que no quede excluido en virtud de la norma sobre limitaciones.

33. Durante su campaña presidencial, el Gobernador Clinton se comprometió a recaudar 45.000 millones de dólares en concepto de ingresos fiscales a cuenta de

/...

las empresas extranjeras que desarrollan una actividad próspera en los Estados Unidos y que manipulan las leyes fiscales en su propio beneficio. Una vez que entró en funciones, el Presidente Clinton se comprometió a mejorar el cumplimiento de los precios de transferencia y a obligar a las empresas transnacionales - tanto estadounidenses como extranjeras - a notificar sus cálculos en materia de fijación de precios de transferencia con una documentación más completa y más actual. Ahora bien, el cálculo de los correspondientes ingresos se redujo a 3.800 millones de dólares (en vez de 45.000 millones de dólares) durante cinco años. La propuesta del Presidente entró en vigor en 1993. Su presupuesto para 1994 proponía también financiación adicional para duplicar el número de auditorías de las filiales estadounidenses de transnacionales extranjeras.

34. En 1993 el Congreso promulgó nuevas sanciones que equivalían al 20% y podían llegar al 40% de una declaración de impuestos demasiado baja atribuible a un ajuste de la fijación de precios de transferencia. Para evitar esas sanciones, un contribuyente tiene que mantener documentación suficiente que demuestre que, habida cuenta de los datos disponibles y de los métodos de fijación de precios aplicables en virtud de la Sección 482, el método escogido para la determinación de precios de transferencia constituye la medición más fidedigna en el plano de las condiciones normales del mercado. La documentación tiene que existir cuando cumplimenta la declaración de ingreso fiscal y tiene que facilitarse al Servicio de Impuestos Internos dentro de un plazo de 30 días a partir de la solicitud.

35. Estas normas en materia de sanciones y la reglamentación final en materia de fijación de precios de transferencia están vinculadas de forma inextricable. El grado en que los contribuyentes deseen adoptar una actitud dinámica en el marco de las normas de fijación de precios de transferencia depende del requisito de que las normas en materia de sanciones funcionen razonablemente. Las reglas en materia de sanciones tienen por finalidad modificar el comportamiento del contribuyente, obligando a los contribuyentes a preparar documentación actualizada de sus métodos de fijación de precios de transferencia y a proporcionar dicha documentación al Servicio de Impuestos Internos, si lo pide. Estas normas en materia de sanciones representan la culminación de los años durante los cuales el Servicio de Impuestos Internos se quejaba de que los contribuyentes esperaban hasta la fase de la auditoría para justificar sus transacciones con partes conexas. Dicha demora provocaba retrasos en el (o la negativa del) acceso del Servicio de Impuestos Internos a la información sobre los precios de transferencia fijados por el contribuyente, y por lo tanto agravaba la controversia entre el Servicio de Impuestos Internos y el contribuyente. Los documentos más recientes son más taxativos ya que no permiten que un contribuyente retrase la presentación de su razonamiento.

C. Prácticas en materia de fijación de precios de transferencia en otros países industrializados

36. Un grupo de trabajo integrado por nueve países miembros de la OCDE preparó la parte I de un proyecto de informe sobre fijación de precios de transferencia el 8 de julio de 1994, en virtud de un mandato del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, y publicó la parte I del proyecto de informe el 8 de marzo de 1995. El informe completo, que es una revisión de otro informe de la OCDE hecho en 1979, reflejará y actualizará las opiniones de los miembros de la OCDE acerca

de las cuestiones relativas a la fijación de precios de transferencia, a la luz del "incremento de la mundialización de las economías nacionales" y del cambio de la legislación y las prácticas de diversos países desde 1979.

37. La OCDE estima que cada una de las empresas de un grupo transnacional mundial debe ser considerada como entidad separada. El principio de las condiciones normales del mercado para la fijación de precios de transferencia en transacciones transfronterizas se estima que es el mejor método para la tributación de esas entidades separadas, pues evita la tributación doble, reduce al mínimo los conflictos entre administraciones fiscales, y promueve el comercio internacional. El principio de las condiciones normales del mercado se estima que coloca a las empresas transnacionales y a las empresas independientes en mejores condiciones de igualdad a efectos fiscales y que, por lo tanto, evita la creación de ventajas o desventajas fiscales atribuibles al funcionamiento de una empresa en calidad de empresa transnacional o en calidad de empresa independiente.

38. La OCDE reconoce que es difícil aplicar el método de las condiciones normales del mercado, así como las cargas administrativas que ocasiona tanto para los contribuyentes como para los administradores fiscales, pero a pesar de ello cree que su costo está justificado por los beneficios que reporta. Separarse del principio de las condiciones normales del mercado pondría el peligro el consenso internacional e incrementaría el riesgo de doble tributación. El grado alcanzado de experiencia y conocimientos comunes entre contribuyentes y administradores fiscales ha establecido un acervo suficiente de comprensión común. Esta comprensión debe seguir mejorando para que de esa manera mejore la administración del principio de las condiciones normales del mercado.

39. La OCDE estima que la forma más directa y más fiable de determinar los precios en régimen de condiciones normales del mercado consiste en utilizar el método de los precios comparables no controlados, el método del precio de reventa y el método del costo más otros elementos. Se expresa una preocupación fundamental acerca de la utilización de un método de beneficios comparables o de un método de reparto de beneficios.

40. La OCDE rechaza el prorrateo de base mundial como alternativa al principio de las condiciones normales del mercado para determinar el nivel adecuado de beneficios en las diversas jurisdicciones fiscales nacionales. Una fórmula mundial de prorrateo mundial asignaría verosíblemente los beneficios mundiales de un grupo transnacional sobre la base de una combinación de costos relativos, bienes, nómina y ventas. Para evitar eficazmente la doble tributación, habría que contar con un consenso mundial acerca de la medición de los ingresos mundiales y del sistema contable correspondiente, los factores que han de utilizarse para el prorrateo, y el peso relativo de cada factor. Cada país querría hacer hincapié en los factores que aumentarían al máximo sus ingresos. También suscita preocupación la posibilidad de que cualquier fórmula que se seleccione resulte arbitraria y no tenga debidamente en cuenta las condiciones del mercado y las funciones y riesgos conexos. Las variaciones del tipo de cambio introducirían un factor de arbitrariedad en la aplicación de la fórmula. Los gastos de cumplimiento y las necesidades de datos para la aplicación de un sistema mundial de prorrateo resultarían en general más engorrosos que los

correspondientes al empleo del método de la entidad separada respecto del principio de las condiciones normales del mercado.

II. LIMITACIONES DE LA CAPACIDAD DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO PARA APLICAR A LAS EMPRESAS TRANSNACIONALES UN RÉGIMEN EFICAZ DE TRIBUTACIÓN

A. Dependencia respecto del impuesto sobre la renta de sociedades

41. Los países en desarrollo recurren desde hace mucho tiempo al impuesto sobre la renta de sociedades como medio principal de obtener ingresos. Estos impuestos representan en la actualidad hasta una tercera parte de los ingresos en algunos países en desarrollo.

42. A primera vista parece sorprendente que un impuesto tan complejo como el impuesto sobre la renta de sociedades desempeñe un papel tan importante en los países en desarrollo, en los que el número de expertos fiscales es relativamente bajo. Uno de los motivos es que muchos de los regímenes fiscales de los países en desarrollo que anteriormente eran colonias reflejan hasta cierto punto los regímenes fiscales de los países que los colonizaban, y que el impuesto sobre la renta de sociedades es uno de los principales medios de tributación en los países industrializados. Otro de los motivos es el descuento impositivo extranjero concedido a los contribuyentes de los países industrializados. El descuento impositivo extranjero sólo permite descontar los impuestos sobre la renta abonados en el extranjero. No permite hacer ningún descuento a las empresas transnacionales en su país de origen por los impuestos sobre la renta o por los impuestos sobre los ingresos brutos abonados en el extranjero. Naturalmente, para atraer a los inversionistas extranjeros, los países en desarrollo necesitan preservar en todo lo posible el descuento impositivo extranjero aplicable a los inversionistas.

43. Los impuestos sobre la renta de sociedades son también importantes por otra razón: son relativamente más fáciles de recaudar que otros tipos de impuestos. Los impuestos sobre la renta de las personas físicas, por ejemplo, son difíciles de recaudar cuando la economía es predominantemente agrícola y la población está muy dispersa geográficamente. Además, es posible que gran parte de la población no llegue a alcanzar siquiera el bajo nivel de exención fijado en el caso de ese impuesto. En la práctica, el impuesto sobre la renta individual constituye típicamente un impuesto para los empleados que trabajen en grandes empresas que descuentan directamente de su sueldo los impuestos que hay que abcnar.

44. Los impuestos sobre la propiedad representan una pequeña fuente de ingresos en la mayor parte de los países en desarrollo. Muchas propiedades son demasiado pequeñas para poder evaluarlas con facilidad. La determinación individual del valor de la propiedad no da buenos resultados, pues los asesores están sometidos a menudo a influencias políticas.

45. La mayor parte de los ingresos fiscales de los países en desarrollo proviene de impuestos sobre productos, entre los cuales figuran impuestos sobre el valor agregado, impuestos sobre las ventas e impuestos selectivos al consumo.

en el caso de las importaciones y las exportaciones. Los impuestos sobre las ventas revisten formas diversas, y la menos conveniente es el impuesto sobre la cifra de negocios, que ha sido bastante común en los países en desarrollo. El impuesto sobre la cifra de negocios se abona en cada una de las fases de la cadena de producción/distribución. Este tipo de impuestos influye inadecuadamente en las decisiones a nivel de la producción y ocasiona una cascada de obligaciones fiscales, pues cada transacción acumula más impuestos. La forma genuina de impuesto sobre el valor agregado (IVA) (es decir, la que permite que el impuesto abonado por una empresa por sus adquisiciones o sus insumos se acredite o descuenta del impuesto que la empresa carga a su producción o a sus ventas o se sustraiga de él) suele tener efectos menos molestos. Muchos países en desarrollo tropiezan con dificultades para administrar un IVA genuino, pero en los últimos años varios países en desarrollo lo han aplicado con éxito. La India es un buen ejemplo de lo que antecede. Uganda ha adoptado un nuevo IVA que empezará a aplicarse en 1996. Lo cierto es, sin embargo, que cada país necesita hacer lo que más le conviene, y no hay un solo tipo de IVA o de impuesto sobre las ventas que sea el más apropiado en todos los casos.

B. Limitaciones administrativas

46. La esfera de la fijación de los precios de transferencia, quizás mejor que ninguna otra esfera del derecho impositivo, ilustra de qué forma los contribuyentes pueden salir a veces victoriosos si consiguen la ayuda de sectores fiscales muy calificados. Incluso el Servicio de Impuestos Internos, con todos los recursos de que dispone, ofrece un historial desconsolador por lo que se refiere al éxito de la lucha contra los contribuyentes en esta esfera. De todos modos, este problema es de alcance mundial.

47. Las limitaciones adicionales más importantes que caracterizan a los países en desarrollo son la falta relativa de una contabilidad moderna en muchas de las empresas comerciales y los limitados recursos de que se dispone para hacer cumplir la legislación fiscal. Se trata de obstáculos que complican la introducción de impuestos de amplia base como los impuestos sobre la renta y el IVA. La forma de superar esos obstáculos consiste en modificar dicho tipo de impuestos y las normas seguidas para su recaudación, de forma que se puedan hacer respetar esos impuestos utilizando para ello los registros de negocios disponibles y los limitados recursos con que cuenta la administración fiscal.

48. También hay diferencias entre los países en desarrollo. Es posible que algunas de esas diferencias se planteen más o menos de forma accidental, o como consecuencia de las características peculiares de los impuestos que esos países hayan instituido. También es posible que reflejen en parte diferencias culturales e históricas en lo que se refiere a la voluntad de algunos pueblos de someterse voluntariamente al pago de impuestos sobre la renta.

49. También hay que tener en cuenta numerosos ejemplos análogos de los países en desarrollo que han reaccionado ante las realidades administrativas mediante la elección de sus propias políticas fiscales. Desde muchos puntos de vista esta situación ha reflejado las tendencias que se habían registrado en los Estados Unidos y en otros países desarrollados.

50. En los últimos años los países de América Latina y de otros continentes han abandonado sus estructuras fiscales a base de impuestos sobre la renta de elevada progresividad. Este cambio en sus políticas fiscales se ha debido en gran parte a la conclusión a que han llegado esos países de que no pueden administrar efectivamente impuestos muy progresivos. Al mismo tiempo que reducían la progresividad de sus impuestos sobre la renta, los países en desarrollo adoptaban al IVA como parte central de sus regímenes fiscales. Una vez más, un impuesto relativamente sencillo y de amplia base ha resultado ser el más eficaz. Las dificultades surgen cuando se pretende emplear una diversidad de tasas fiscales o un complicado plan de exenciones fiscales.

51. Otra tendencia común en la mayor parte de estas reformas del impuesto sobre la renta o del IVA es la promulgación de exclusiones relativamente extensas para contribuyentes pequeños (en el caso del impuesto sobre la renta) o para grupos amplios de pequeños comerciantes (en el caso del IVA). En algunos países este alejamiento de los impuestos sobre la renta muy progresivos y este acercamiento a los impuestos de amplia base sobre el consumo ha ido acompañado por la supresión de una diversidad de impuestos menos productivos que se venían abonando. En otros países en desarrollo las reformas no han tenido éxito por resultar demasiado complejas o por no tener debidamente en cuenta los límites realistas de la administración fiscal del país.

52. Esta experiencia parece sugerir que al introducir un régimen fiscal más productivo, hay que evaluar de forma realista la capacidad del país de administrar determinados impuestos y determinadas normas fiscales, así como su capacidad de mejorar esa gestión administrativa. No se puede mejorar espectacularmente la administración fiscal a corto plazo. Al elaborar la política fiscal hay que tener en cuenta numerosas limitaciones administrativas. Hay que conceder la mayor importancia a conseguir que el régimen fiscal sea lo más sencillo y estable posible.

III. RECIENTES INTENTOS DE LUCHAR DE LOS PAÍSES EN DESARROLLO CONTRA EL ABUSO EN MATERIA DE FIJACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

53. Comprender de qué forma hay que fijar impuestos a las empresas transnacionales en los diversos países en que operan es una labor que intimidaría incluso al experto fiscal más experimentado, así que puede imaginarse lo que supone para el personal de la administración fiscal de un país en desarrollo. Si se entera de que la reglamentación derivada de la Sección 482 tiene 40.000 páginas, lo más seguro es que ese personal sacuda la cabeza, quizá con sorpresa pero, en todo caso, con disgusto y con frustración. En los Estados Unidos, la reglamentación para la imposición fiscal de operaciones en el extranjero ha alcanzado tal grado de complejidad que amenaza con provocar el colapso del sistema de imposición fiscal y auditoría de contribuyentes transnacionales. En muchos casos incluso los contribuyentes mejor preparados tropiezan con dificultades para determinar sus obligaciones fiscales. Los funcionarios del Servicio de Impuestos Internos admiten sin amagos que no son capaces de hacer cumplir con eficacia las normas. No es de extrañar que los países en desarrollo lleguen a la conclusión de que sus administraciones fiscales no pueden administrar un sistema tan complejo de imposición fiscal y que recurran a métodos más sencillos, pero también menos modernos, para la imposición fiscal de las empresas transnacionales.

54. Muchos países en desarrollo carecen de legislación en materia de fijación de precios entre empresas. Filipinas, Indonesia y Tailandia son unos cuantos ejemplos de lo que se acaba de decir. Algunos de esos países imponen controles a través de sus servicios aduaneros en el caso de las transacciones de importación y exportación. Los precios declarados se comparan con los precios estándar recopilados por los servicios de aduana, y el impuesto de base se puede aumentar si hay diferencias. Ahora bien, es raro que haya coordinación entre los servicios aduaneros y la administración fiscal por lo que se refiere a los impuestos sobre la renta.

55. Otros países en desarrollo poseen en su legislación normas generales en materia de fijación de los precios de las transferencias, que a menudo proporcionan amplia autoridad a sus administradores fiscales para determinar los precios de transferencia, pero carecen de normas concretas acerca de la forma de determinarlos. Chile, por ejemplo, faculta a su Servicio de Impuestos Internos para impugnar los precios o valores sobre cuya base se efectúan las transacciones entre empresas si dichos precios difieren de los que prevalecen ordinariamente en el mercado nacional o en el mercado extranjero. En Malasia, cuando una empresa del país obtiene menos beneficios de lo que sería normal esperar en una transacción comercial con una persona o entidad no residente, el Director General puede hacer tributar a esa persona o entidad no residente un porcentaje equitativo de los beneficios comerciales obtenidos en Malasia. Una norma análoga se aplica en Singapur. En Papua Nueva Guinea, el Comisario General de Impuestos Internos está autorizado para determinar el valor en condiciones normales de mercado de las transacciones entre empresas por referencia al valor contemporáneo del mercado y, cuando dispone de dicha referencia, puede determinar el valor en condiciones normales de mercado a su juicio.

56. Algunos países en desarrollo son algo más específicos por lo que se refiere a sus disposiciones encaminadas a luchar contra la elusión fiscal mediante la fijación de precios de transferencia. En la Argentina, por ejemplo, cuando el precio fijado para las exportaciones es inferior al precio del mercado al por mayor de los bienes en el país de importación, la Junta Fiscal está autorizada para calcular los beneficios del exportador sobre la base del precio del mercado al por mayor en el país importador. A la inversa, cuando el precio de las importaciones en la Argentina sea superior al precio del mercado al por mayor en el país exportador, más los gastos de transporte y seguro, la Junta Fiscal puede ajustar por disminución el costo de los productos para el importador y considerar que la diferencia es el ingreso básico del importador en la Argentina.

A. México

57. México se ha esforzado sobremanera en los últimos años por regular la fijación de precios de transferencia. Con efecto al 1° de enero de 1994, México modificó sus disposiciones de fijación de precios de transferencia para aumentar la autoridad del Ministerio de Finanzas en materia de fijación de precios de transferencia y para reconocer cuatro métodos de fijación de precios de transferencia para determinar los precios en condiciones normales de mercado: precio comparable no controlado; precio de reventa; costo más otros elementos; y reparto de beneficios. La firma del Tratado de Libre Comercio de América del Norte por México, de sus tratados fiscales con los Estados Unidos y el Canadá, y

/...

su ingreso en la OCDE han acelerado sin duda alguna el creciente interés por la fijación de precios de transferencia. En los últimos años México empezó a efectuar auditorías internacionales de empresas en relación con las cuestiones de fijación de precios de transferencia, y el primer ajuste de precios de transferencia tuvo lugar en 1994. México ha recibido asistencia del Servicio de Impuestos Internos para la capacitación de inspectores internacionales. Las autoridades fiscales del país han dicho que aplicarán los principios internacionales de la fijación de precios de transferencia. De momento no tienen ningún plan para publicar una reglamentación de dichos precios.

58. Con efecto al 1° de enero de 1995, las autoridades fiscales mexicanas exigirán que las empresas maquiladoras cumplan el principio de las condiciones normales del mercado. (Las empresas maquiladoras son sociedades mexicanas que operan plantas de montaje, generalmente a lo largo de la frontera con Estados Unidos, para montar o seguir fabricando piezas y componentes a fin de aprovechar el costo más bajo de la mano de obra, y que luego revenden los productos acabados fuera de México.) Esas sociedades por lo general pertenecen enteramente a una empresa matriz estadounidense que les recompra los productos. Aunque esas sociedades están sometidas técnicamente a los principios de las condiciones normales del mercado en virtud de la legislación anterior, no se les ha obligado a cumplirlos. De esta manera, la mayor parte de las empresas maquiladoras no abonaban impuestos importantes sobre la renta y pagaban en lugar de ellos impuestos mínimos sobre los bienes. La nueva obligación de declarar los beneficios sobre la base del principio de las condiciones normales del mercado ha hecho que las empresas maquiladoras presten más atención a la cuestión de los impuestos sobre la renta de México. Según el Gobierno de México, hasta la fecha las autoridades fiscales del país han recibido por lo menos ocho solicitudes de concertación de acuerdos de fijación de precios presentadas por empresas maquiladoras y han promulgado un procedimiento basado en el programa de los Estados Unidos para la concertación de acuerdos previos de fijación de precios.

B República de Corea

59. En víspera de ingresar en la OCDE en 1996, la República de Corea ha abolido recientemente varias normas discutibles relativas a la imposición fiscal de empresas transnacionales y ha adoptado en su lugar normas que se conforman más o menos a las normas internacionales. En primer lugar, la definición de "agente dependiente" en la República de Corea se ha modificado para seguir la definición de la Convención Modelo de la OCDE. Las autoridades fiscales nacionales han adoptado una actitud enérgica a este respecto, tratando a algunos agentes independientes como agentes dependientes y el resultado ha sido que en algunos casos discutibles ha habido empresas extranjeras que quedaban sujetas a la legislación fiscal coreana.

60. En segundo lugar, la República de Corea abolió una norma de 1990 que exigía el prorrateo para determinar los ingresos en Corea de un establecimiento permanente de una empresa extranjera. Esa norma dio por resultado que aproximadamente el 40% de los beneficios de un fabricante extranjero por sus ventas en Corea y el 100% de los beneficios de una entidad que no fuera manufacturera por sus ventas en Corea se distribuyesen a la República de Corea. El país tenía autoridad para aplicar esas fórmulas cuando la tasa de beneficios en todo el mundo de la empresa extranjera fuera "considerablemente inferior" a

la tasa de beneficios de las empresas nacionales que desarrollasen el mismo tipo de negocio. Reconociendo que esa norma violaba los principios de la OCDE, la República de Corea aplicará ahora cuatro métodos para la fijación de precios de transferencia: el método del precio no controlado, el método del precio de reventa; el método del costo más otros elementos, y otro método razonable, para calcular los ingresos de origen coreano atribuibles al establecimiento permanente de una empresa extranjera.

61. En tercer lugar, la República de Corea abolió una directriz de 1988 en virtud de la cual los ingresos de origen coreano atribuibles a un proyecto de construcción de una planta industrial se determinarían con arreglo a una fórmula de prorrateo. La autoridad fiscal nacional anunció que esa directriz no correspondía al método internacionalmente aceptado para la asignación de los ingresos. La nueva directriz aplica los principios de las condiciones normales del mercado mediante la comparación con lo que una empresa comparable de una tercera parte ganaría si desarrollase la misma función o una función similar que la que desarrollaba el establecimiento permanente, a la luz de las funciones desarrolladas y los riesgos asumidos por el establecimiento permanente. La autoridad fiscal nacional tiene la intención de pedir que se presenten registros contables y otras pruebas pertinentes situadas fuera de la República de Corea, sea al contratista extranjero, sea a las autoridades fiscales del país de origen de dicho contratista.

IV. OTROS MÉTODOS PARA ELABORAR UN RÉGIMEN FISCAL EFECTIVO SOBRE LOS INGRESOS DE LAS EMPRESAS TRANSNACIONALES

62. Una manera de superar las limitaciones administrativas consiste en introducir impuestos o normas fiscales más sencillos de administrar, aunque no sean más que una aproximación de los impuestos o de las normas fiscales que se hubieran querido introducir. En países cuya administración fiscal no está bien equipada para hacer respetar debidamente un impuesto sobre la renta, se han seguido diversos métodos presuntivos. Con el tiempo, algunos países han sustituido estos métodos con impuestos basados en los ingresos reales, a medida que se ha ido perfeccionando el sistema de recaudación de impuestos y el cumplimiento de la legislación fiscal. Otro método consiste en utilizar un impuesto mínimo sobre los ingresos en base a los bienes de las empresas, como medio de superar las dificultades con que tropiezan los países en desarrollo para administrar sus regímenes de impuestos sobre la renta.

A. Impuestos sobre los "presuntos" ingresos netos

63. La idea de hacer tributar por los presuntos ingresos no es nueva. Algunos de los países del África al sur del Sáhara han introducido desde hace mucho tiempo un impuesto de base porcentual sobre los presuntos ingresos brutos del contribuyente. Incluso la América colonial tenía en un momento dado un impuesto de base presuntiva basado en el número de ventanas de la casa del contribuyente.

64. Los países en desarrollo han utilizado más recientemente los impuestos de base presuntiva para superar las dificultades que plantea la administración de un impuesto sobre la renta. Es evidente que la base presuntiva es a menudo una medida muy imperfecta del ingreso neto, pero los impuestos de base presuntiva ofrecen la ventaja de la sencillez en los sectores de una economía en desarrollo

/...

en los que quizá sea utópico esforzarse por introducir un impuesto más refinado sobre los ingresos netos.

65. La utilización de impuestos de base presuntiva puede prestarse a las desigualdades y a evasión fiscal, especialmente si se aplican impuestos diversos de base presuntiva en sectores diferentes de la economía. Si uno de los sectores en que se abonan impuestos de base presuntiva resultase más favorable, entonces los contribuyentes procurarán desviar ficticiamente sus ingresos hacia ese sector.

66. En la Argentina hay un ingreso imponible neto presuntivo para determinados tipos de actividades desarrolladas por no residentes, entre ellas los transportes internacionales, las agencias de información internacionales, las operaciones de seguro y de reaseguro, y la distribución de películas extranjeras. Por ejemplo, una empresa no argentina que transporte productos en contenedores dentro de la Argentina o de la Argentina al extranjero se considerará, a título de presunción irrefutable, que cuenta con ingresos netos provenientes de fuentes argentinas equivalentes al 20% de la cantidad bruta obtenida con dichas actividades.

67. Por otra parte, en Colombia hay un impuesto sobre la renta de amplia base presuntiva, aplicable a todas las empresas. Se da por supuesto que el ingreso neto del contribuyente es de por lo menos un 4% de sus bienes netos totales en el último día del período fiscal anterior. El 30% del impuesto sobre la renta de las sociedades se abona sobre la base de los ingresos de base presuntiva, o de los ingresos de imposición fiscal ordinaria, si esta cantidad es superior. El contribuyente puede impugnar la cantidad fijada como ingreso de base presuntiva solamente en casos limitadísimos. Desde 1990 los contribuyentes que abonan impuestos sobre las sociedades en base a ingresos presuntivos pueden deducir en los dos años siguientes el exceso de los impuestos abonados en concepto de ingresos presuntivos con relación a los impuestos que se hubieran pagado de aplicárseles una imposición fiscal ordinaria.

B. Presunciones refutables en relación con el impuesto sobre la renta

68. Muchos países emplean también presunciones refutables al hacer cumplir sus impuestos sobre la renta. Se trata de un mecanismo orientado fundamentalmente a la recaudación de impuestos, que exige el pago de impuestos basados en indicadores de ingresos más bien que en ingresos reales. Por ejemplo, puede tratarse de la retención de impuestos basados en los salarios brutos o en presunciones acerca de los ingresos netos, sobre la base de la experiencia profesional o el nivel de vida del contribuyente. El sistema francés de tanto alzado (forfait), que se emplea mucho en África occidental, recurre a la práctica de determinar el cálculo del impuesto sobre la renta mediante un proceso de negociación con el contribuyente individual, que comienza con la utilización de presunciones refutables para categorías determinadas de contribuyentes sobre la base de indicadores diferentes de los registros ordinarios de ingresos y deducciones fiscales. Esos sistemas se prestan a la corrupción porque los recaudadores de impuestos por lo general no poseen la información que necesitan para negociar una evaluación objetiva.

69. Otros países, como la República de Corea, han intentado aplicar una variante del sistema tahshiv que empezó a utilizarse en Israel. Con arreglo a este sistema, la administración fiscal procura calcular los ingresos de los contribuyentes sobre la base de factores más objetivos, incluidos estudios detallados de ejemplos de negocios en diversos sectores.

70. Incluso en algunos países relativamente desarrollados, la inmensa mayoría de los contribuyentes han de tributar sobre la base de ese tipo de presunciones refutables. Esos sistemas pueden dar por resultado un cumplimiento mejor del régimen fiscal en algunos países, pero lo probable es que un país que posea suficientes recursos y suficiente sofisticación para desarrollar la información que necesita para trabajar bien, posea asimismo recursos suficientes para implantar y hacer cumplir alguna variante de un sistema más convencional de impuestos sobre la renta.

71. Hay que distinguir entre esos mecanismos de recaudación de impuestos y lo que antes se ha denominado impuesto sobre el "presunto" ingreso neto. En primer lugar, el contribuyente puede rechazar la presunción refutable mostrando la verdadera cuantía de sus ingresos netos, aunque en la práctica las presunciones refutables se convierten a menudo en la determinación final de los impuestos exigidos en el caso de muchos contribuyentes. En segundo lugar, la utilización de esas presunciones refutables no debe evitar en general que un contribuyente extranjero que haga negocios en el país en desarrollo pueda recibir un descuento impositivo extranjero por lo que se refiere a los impuestos sobre la renta correspondientes al país en desarrollo, respecto de la responsabilidad del contribuyente en materia de impuestos sobre la renta en su país de origen. En cambio, los Estados Unidos y otros países no permiten en general que un descuento impositivo extranjero se aplique a un impuesto extranjero de base presuntiva sobre una base fiscal que no sea el ingreso neto.

C. Impuestos mínimos sobre los bienes

72. En los últimos años algunos países han complementado sus impuestos sobre la renta convencionales aplicables a actividades comerciales con un impuesto mínimo sobre los bienes comerciales de aplicación general que se basa en el supuesto de que los contribuyentes obtienen un beneficio neto mínimo de los bienes que utilizan en dichas actividades. Estos nuevos impuestos sobre los bienes comerciales son más sofisticados que un impuesto sobre los ingresos brutos o sobre el número de ventanas que hay en el domicilio de un contribuyente. También son más limitados que otros impuestos de base presuntiva, en el sentido de que solamente se aplican a los bienes empleados en actividades de negocios.

73. Los impuestos sobre las empresas se basan en el valor de los bienes empleados en la empresa del contribuyente, con un porcentaje que se procura que sea el equivalente de los correspondientes impuestos sobre la renta. Los bienes se pueden calcular a efectos impositivos sobre una base bruta o sobre una base neta. El impuesto sobre bienes de México, adoptado en 1989, ha contribuido al progreso de México en la consecución del cumplimiento fiscal voluntario. Otros países latinoamericanos, entre ellos Venezuela, el Perú y el Ecuador, han adoptado desde entonces diversas formas de impuesto sobre las empresas.

74. La exacción de impuestos sobre los presuntos ingresos comerciales es resultado de las dificultades con que tropiezan esos países para hacer cumplir su legislación en materia de impuestos sobre la renta, tanto en el sector nacional como el sector internacional de la economía. Como un impuesto sobre la renta se basa en la contabilización de los costos y las deducciones del contribuyente, es difícil exigir un impuesto sobre la renta en el caso de los contribuyentes nacionales cuyos sistemas contables no están bien desarrollados. Además, como los países en desarrollo poseen recursos limitados para hacer abonar los impuestos sobre la renta, son vulnerables a los esfuerzos desplegados por el contribuyente para ocultar la cuantía de sus ingresos brutos. Es evidente que resulta más difícil ocultar los bienes físicos. Además, como el cálculo correspondiente a cada año se basa en el cálculo del año anterior, las autoridades fiscales están mejor situadas para descubrir los casos de fraude mediante la comparación de las cifras correspondientes a años diferentes. En el sector internacional las empresas transnacionales cuentan con los sistemas necesarios de contabilidad, pero a menudo están en condiciones de evitar el pago del impuesto sobre la renta en un país en desarrollo mediante la manipulación de los precios de transferencia en las transacciones efectuadas con entidades extranjeras conexas. Un impuesto imputado sobre la renta o sobre los bienes tiene debidamente en cuenta estos dos problemas, ya que no se basa en la medición directa del ingreso neto de un contribuyente.

75. Huelga decir que ese tipo de impuesto no constituye una panacea, ya que requiere una reevaluación continua de los bienes de la empresa del contribuyente. Si el impuesto afecta a los bienes netos, también puede ser objeto de abuso por los contribuyentes que reducen fraudulentamente sus activos netos contrayendo deudas fraudulentas. El impuesto de México sobre los bienes elimina las posibilidades de abuso por recurso a la utilización de deudas ficticias, al exigir el pago del impuesto sobre los bienes en base a los bienes brutos del contribuyente. Por todo lo que antecede, un país que estudia la posibilidad de introducir ese tipo de impuesto tendrá que sopesar esas dificultades en comparación con los nuevos ingresos que pueda obtener mediante la aplicación del impuesto.

76. El impuesto sobre los bienes mínimos se basa en la teoría de que el capital debe producir un interés mínimo. Es lógico que el contribuyente destine el capital a una utilización más productiva si no consigue obtener un interés mínimo. El tipo de porcentaje utilizado suele ser del 1 al 2% de los bienes brutos, y puede llegar a ser del 3% en el caso de los bienes netos.

1. Preservación del descuento impositivo extranjero en los Estados Unidos

77. Si una autoridad fiscal integra un impuesto de este tipo como impuesto mínimo en su propio régimen fiscal, ha de procurar hacerlo de forma que no desanime a las empresas extranjeras que deseen invertir en el país. (Los Estados Unidos y otros países desarrollados suelen evitar la doble tributación de los ingresos extranjeros reconociendo a sus contribuyentes un crédito por los impuestos sobre la renta extranjeros abonados sobre ingresos provenientes del extranjero.) Para esas empresas, una inversión efectuada en su país no será por lo general económicamente atractiva si el descuento impositivo extranjero no se puede utilizar en el caso de los impuestos sobre la renta abonados en su país. Por lo general, esos descuentos impositivos extranjeros sólo se pueden aplicar a las obligaciones en materia de impuestos sobre la renta en el extranjero.

78. Las características peculiares de las normas que rigen los descuentos impositivos extranjeros en los Estados Unidos hacen que el descuento haya de basarse en la cuantía del impuesto sobre la renta extranjero que se abona realmente con arreglo a la legislación del país extranjero. Un impuesto sobre los bienes de la empresa no puede beneficiarse de ningún descuento en los Estados Unidos. Además, la responsabilidad que pueda tener un contribuyente respecto del impuesto sobre la renta en su país no dará derecho a solicitar un descuento impositivo extranjero en los Estados Unidos en la medida en que quede contrarrestada por un crédito en materia de impuesto sobre los bienes o cualquier otro impuesto de base presuntiva que alegue en apoyo de su impuesto sobre la renta. Esto se debe a la denominada norma de las exacciones múltiples, de la reglamentación del Servicio de Impuestos Internos. Esa norma estipula que si dos impuestos coinciden, el impuesto que se aplique en primer lugar es el que ha de utilizarse en el caso del descuento impositivo extranjero. Es importante que al integrar su impuesto sobre los bienes como impuesto mínimo alternativo, la autoridad fiscal prevea un crédito para la responsabilidad del contribuyente en materia de impuesto sobre la renta a deducir del impuesto sobre los bienes que de otro modo tendría que abonar, en vez de integrar la diferencia como crédito del impuesto sobre los bienes a deducir de una posible obligación en materia de impuesto sobre la renta. O sea que si la obligación en concepto de impuesto sobre la renta es de 30 y la obligación en concepto de impuesto sobre los bienes es de 20, habrá que pagar en primer lugar los 30 que corresponden al impuesto sobre la renta, y 20 de ellos se considerarán como crédito respecto del impuesto sobre los bienes; si los 20 del impuesto sobre los bienes se abonan en primer lugar como crédito respecto de los 30 del impuesto sobre la renta, únicamente la diferencia de 10 correspondiente al impuesto sobre la renta podrá ser objeto de descuento.

2. Impuesto sobre los bienes en determinados países de América Latina

79. México exige un impuesto del 2% sobre el valor medio de los bienes brutos propiedad de todas las empresas y personas físicas que desarrollan negocios en México, con inclusión de los establecimientos permanentes de no residentes. El impuesto sobre los bienes funciona como impuesto mínimo. Sólo es pagadero en la medida en que rebase la obligación del contribuyente en concepto de impuesto sobre la renta. Un contribuyente puede acreditar lo que deba pagar en concepto de impuesto sobre la renta en un año fiscal determinado respecto de lo que deba pagar provisionalmente a título de impuesto sobre los bienes. Esto ayuda a moderar el problema de la inflación, que es la mayor amenaza sistemática para la integridad del impuesto sobre los bienes. México no emplea un sistema de índices para la inflación en su régimen fiscal. El sistema de índices es importante como consecuencia de la inflación, pero aunque la evaluación de los bienes de un contribuyente sea imperfecta, el impuesto sobre los bienes sigue desempeñando una útil función de apoyo del impuesto sobre la renta para los contribuyentes que, de lo contrario, soslayarían su pago.

80. La legislación mexicana posee una serie de características destinadas a conseguir que el impuesto sobre los bienes ofrezca un cálculo razonable de los ingresos netos del contribuyente. Los bienes afectados por el cálculo no se incluyen en la base fiscal de los bienes hasta dos años después de que se hayan utilizado por vez primera en la empresa. De esta manera se tiene en cuenta la posibilidad de que un contribuyente obtenga beneficios inferiores a las del mercado para sus bienes durante esa fase inicial.

/...

81. El impuesto de México sobre los bienes está estructurado también para tener en cuenta el hecho de que los ingresos reales de un contribuyente provenientes de los bienes de su empresa variarán con el tiempo. Como ya se ha mencionado, el impuesto sobre los bienes sólo se exige en la medida en que la obligación presunta de un contribuyente respecto de dicho impuesto rebasa su obligación de pago en concepto de impuesto sobre la renta. Si el contribuyente tiene que pagar el impuesto sobre los bienes en un año determinado porque rebasa la cuantía del impuesto sobre la renta, pero paga el impuesto sobre la renta en otro año subsiguiente, el contribuyente tiene derecho a que se le reembolse el "exceso" en concepto de impuesto sobre los bienes en el año anterior hasta la cuantía por la que el impuesto sobre la renta del año subsiguiente rebasa la cuantía del impuesto sobre los bienes. El contribuyente puede recuperar de esta manera el "exceso" de los impuestos sobre los bienes correspondientes como máximo a los 10 años anteriores. Cabe observar que el impuesto sobre la renta del año subsiguiente tiene que ser abonado aunque corresponda un reembolso por el exceso de los impuestos sobre bienes abonados en años anteriores; es decir, que el impuesto y el reembolso son dos cosas diferentes. De esta manera el impuesto sobre la renta abonado el año subsiguiente puede contarse íntegramente a efectos de descuento impositivo extranjero.

82. En Venezuela el impuesto sobre los bienes es el 1% de los bienes brutos. Ahora bien, a diferencia de lo que ocurre en México, el impuesto sobre los bienes en exceso no se reembolsa por separado sino que se compensa con el impuesto sobre la renta correspondiente a los tres próximos años, si procede. Por consiguiente, no es seguro que la parte del impuesto sobre la renta que pueda quedar compensada por los pagos anteriores en concepto de impuesto sobre los bienes en exceso pueda tenerse en cuenta en los Estados Unidos. Es posible que sólo pueda tenerse en cuenta el pago neto del impuesto sobre la renta.

83. En el Perú el impuesto sobre los bienes es el 2% de los bienes brutos. A diferencia de México y Venezuela, en el Perú no se pueden reducir los pagos en concepto de impuesto sobre la renta por los pagos de impuestos sobre los bienes efectuados en exceso en años anteriores. Tampoco es seguro que el ingreso sobre la renta pueda tenerse en cuenta en los Estados Unidos, porque la legislación fiscal estipula que el impuesto sobre la renta no ha de ser inferior al 2% de los bienes brutos. Esto difiere de la situación en México y Venezuela, donde la obligación de abonar un impuesto sobre la renta se determina por separado del impuesto sobre los bienes.

84. Bolivia tiene un impuesto del 3% sobre los bienes netos que aplica en lugar del impuesto sobre la renta. Ninguna parte de este impuesto se tiene en cuenta en los Estados Unidos.

3. Utilización del impuesto sobre los bienes para combatir los abusos en materia de fijación de precios de transferencia

85. El impuesto sobre los bienes no solamente facilitará los problemas que experimentan los países en desarrollo en sus esfuerzos por gravar a las empresas transnacionales sino que también reducirá los incentivos que pueden tener las empresas transnacionales para manipular los precios de transferencia, pues dichas empresas saben que tienen que pagar por lo menos algún impuesto a la jurisdicción local. Por el contrario, la empresa transnacional se esforzará por que su obligación en materia de impuestos sobre la renta sea superior a la que

Le corresponde en virtud de los impuestos sobre los bienes, para que los impuestos abonados puedan tenerse en cuenta en su país de origen. La administración fiscal se simplificaría si se pudiera emplear un solo cálculo fiscal en vez de los complejos cálculos involucrados en la auditoría de los precios de transferencia.

V. POSIBILIDAD DE MEJORAR LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES POR LO QUE SE REFIERE A LOS INGRESOS DE LAS EMPRESAS TRANSNACIONALES

A. Administración eficaz

86. Una administración eficaz es la clave para crear un régimen fiscal productivo. El régimen fiscal mejor concebido no funcionará debidamente si está mal administrado. En cambio, incluso un régimen fiscal mal concebido puede funcionar razonablemente bien si está bien administrado.

87. Es más probable que los esfuerzos desplegados por un país para establecer un régimen fiscal productivo tengan éxito si sus impuestos y sus normas fiscales principales corresponden a sus propias necesidades y a sus propias circunstancias.

88. Todos los expertos fiscales saben lo difícil que es conseguir que los gobiernos hagan hincapié en las prioridades de una buena administración fiscal y en la elección de normas fiscales apropiadas. Las cuestiones administrativas raramente son brillantes. Siempre es más fácil dar por supuesto que la promulgación de una ley o de un reglamento resuelve el problema. Hay que luchar constantemente para obtener los recursos necesarios para administrar debidamente las leyes y los reglamentos, y al elegir un tipo de impuestos o las principales normas fiscales, a menudo resulta demasiado fácil recurrir a estratagemas o perder el tiempo discutiendo acerca del régimen fiscal ideal, o limitarse a copiar las normas que se aplican en otro país. Siempre da más trabajo el esforzarse por determinar qué impuestos y qué normas fiscales funcionarán realmente bien en el entorno único de cada país.

89. Ahora bien, sean cuales fueren los demás objetivos de un régimen fiscal, el régimen no será productivo si no está bien administrado y si no está concebido de forma que tenga debidamente en cuenta las circunstancias económicas y sociales del país. Éstas son consideraciones fundamentalmente pragmáticas y, por lo tanto, son igualmente importantes, independientemente de que la doctrina que prevalezca en el país esté orientada hacia el mercado, sea estatal, o sea un término medio entre una y otra.

B. Estructuras de sanción

90. En la medida en que un país en desarrollo no puede recaudar sus impuestos sin recurrir a sistemas de retención o a otros sistemas de recaudación automática, no tendrá más remedio que confiar en actividades encaminadas a conseguir que los contribuyentes individuales paguen sus impuestos. El objetivo de esas actividades de cumplimiento fiscal individual tiene que consistir en promover lo que generalmente se denomina cumplimiento "voluntario". Se llama cumplimiento voluntario al cumplimiento que no requiere una actividad directa

/...

dirigida contra el contribuyente de que se trate para obligarlo a pagar los impuestos. La clave para conseguir dicho cumplimiento prácticamente voluntario consiste en aumentar la probabilidad de que un contribuyente que soslaya la ley tenga que abonar sanciones considerables. Esto exige la imposición de sanciones apropiadas, la asignación de recursos suficientes para las actividades de cumplimiento, y la utilización eficaz de dichos recursos.

91. La estructura del plan de sanciones no tiene por qué ser complicada. En realidad, como en otros muchos casos, es muy ventajoso contar con un sistema de sanciones que se pueda comprender fácilmente. Las sanciones tienen que ser suficientemente severas para ser eficaces, pero no han de ser tan rigurosas que resulten prácticamente imposibles de imponer en la práctica. Una estructura eficaz de sanciones requiere asimismo una estructura administrativa efectiva para resolver las controversias fiscales y para imponer sanciones apropiadas de forma equitativa y previsible. Un sistema de sanciones no tendrá ninguna utilidad si las posibilidades de descubrir el delito y de sancionarlo, una vez descubierto, son escasas.

C. Determinación precisa de los objetivos de las actividades encaminadas a hacer cumplir la legislación fiscal

92. Por mucho éxito que tenga la autoridad fiscal por lo que se refiere a la expansión de sus recursos para la labor de cumplimiento fiscal, es evidente que estará operando con recursos limitados. Por lo tanto, es esencial que fije sencillamente los objetivos de las actividades encaminadas a hacer cumplir la ley fiscal. Esto significa que hay que determinar cuáles son los grupos de contribuyentes que cumplen mal o que no cumplen la ley, para asignar después efectivamente los recursos a las actividades encaminadas a conseguir que esos grupos cumplan la legislación fiscal.

93. Este proceso de determinación de objetivos tropieza evidentemente con limitaciones políticas. A menudo las actividades encaminadas a hacer cumplir la ley fiscal están dirigidas contra grupos importantes desde el punto de vista político. Esto se aplica en particular a los países en los que hay grupos elitistas que en el pasado no han abonado la parte de impuestos que les correspondería. Por eso el proceso de determinación de objetivos requiere mucha moderación y mucha sofisticación política, aunque es dudoso que un país en desarrollo pueda elaborar un régimen fiscal productivo si no deja a sus autoridades fiscales un gran margen de latitud en lo que se refiere a sus posibles actividades contra contribuyentes nacionales que ofrecen el mayor potencial de incremento de la recaudación fiscal.

94. Al margen de esas consideraciones políticas, las principales tensiones en el proceso de determinación de objetivos surgirán al tratar de equilibrar la necesidad contradictoria de tener que ocuparse principalmente de los principales contribuyentes y de los grupos que se caracterizan por la máxima evitación fiscal colectiva. En la mayor parte de los países los objetivos más evidentes para la actividad encaminada a hacer cumplir la legislación fiscal lo ofrecen las principales empresas que operan en el país. El Servicio de Impuestos Internos, por ejemplo, se ha esforzado en los últimos años por concentrar a sus mejores elementos y sus principales recursos en las controversias fiscales en las que hay más en juego.

95. Ahora bien, también es igualmente importante que la autoridad fiscal consiga por lo menos un grado mínimo de cumplimiento de la legislación fiscal en los sectores más amplios de la economía, en los que los resultados de la evitación fiscal alcanzan el máximo valor. Por lo general se trata de los sectores agrícola y de las pequeñas empresas. Suponiendo que sea razonablemente fácil conseguir que esos contribuyentes paguen sus impuestos, una medida acertada sería probablemente consagrar a esos grupos un esfuerzo suficiente encaminado a hacer cumplir la legislación fiscal para que asciendan a un nivel más elevado de cumplimiento "voluntario".

D. Obtención de personal calificado

96. El factor esencial para una administración fiscal eficaz es poder contar con buen personal: encontrarlo, capacitarlo, conservarlo y proteger su integridad. No es fácil determinar cuál es la mejor manera de aprovechar al personal de que se dispone. Una parte de los empleados tendrá necesariamente que ocuparse de las importantes tareas de la redacción de reglamentos, la elaboración de formularios y manuales de uso interior, y la organización de actividades para el cumplimiento de la reglamentación fiscal. Ahora bien, conviene asignar también a algunos de los mejores funcionarios a las unidades de análisis fiscal. Su albor consistirá en determinar los problemas que se plantean en la administración y en las actividades de cumplimiento, en analizar las causas de esos problemas y en encontrar soluciones. Es evidente que también será de utilidad que esas personas se mantengan en contacto con sus contrapartes en otros países, y que utilicen los recursos puestos a disposición por organizaciones regionales e internacionales.

E. Incentivos para el personal fiscal

97. En muchos países, la cuestión de la determinación de grupos particulares para la aplicación de actividades encaminadas a hacer cumplir la legislación fiscal está relacionada con la cuestión de la motivación de los recaudadores fiscales del país. Muchas reformas fiscales han fracasado y el cumplimiento de muchas obligaciones fiscales ha dejado que desear porque los países no estaban en condiciones de movilizar a sus recaudadores fiscales para que hicieran cumplir la legislación fiscal. A veces el problema se ha debido a la forma o la cuantía en que los funcionarios fiscales están remunerados.

98. Muchos países en desarrollo emplean incentivos financieros basados en cuotas u objetivos en materia de ingresos para financiar su administración fiscal. Por lo visto esos países estiman que sus recursos no son suficientes para abonar una remuneración adecuada a sus funcionarios y, por lo tanto, tienen que utilizar como alternativa una compensación basada en la concesión de incentivos. Un país en desarrollo tendrá que considerar si a la larga le resulta más económico abonar salarios que atraigan un personal competente y motivado, o economizar en materia de salarios y aplicar planes sustitutivos de compensación mediante incentivos que pueden resultar perjudiciales para el sistema de recaudación fiscal. Los agentes responden siempre a los incentivos, pero a veces lo hacen de forma imprevista. Si un país en desarrollo tiene que introducir un sistema de compensación mediante incentivos, es importante que ajuste esos incentivos para asegurarse de que fomentan el esfuerzo administrativo y al mismo tiempo permiten que las autoridades centrales ejerzan la vigilancia necesaria

VI. CONSIDERACIONES QUE CONVIENE TENER EN CUENTA AL MODIFICAR LA LEGISLACIÓN FISCAL

99. Los recientes esfuerzos en materia de reforma fiscal de los países en desarrollo reflejan un nuevo pragmatismo en su concepto de la tributación. En una amplia gama de países se registra una tendencia a la introducción de regímenes fiscales que sean más efectivos en lo que se refiere a la recaudación de fondos, en detrimento de los regímenes fiscales concebidos principalmente con miras a promover determinados objetivos económicos o sociales. Esto responde a tendencias pragmáticas similares en los países más desarrollados. Se están ensayando muchas técnicas nuevas, y queda por ver cuáles serán las más eficaces.

100. Entre las consideraciones más importantes que todo país ha de tener en cuenta al establecer su régimen fiscal figuran los requisitos administrativos para el cumplimiento de impuestos concretos y las limitaciones de la capacidad de su administración fiscal para imponer determinados impuestos o determinadas normas fiscales. Los países en desarrollo, como los países desarrollados, tienen que ser realistas e imaginativos al elegir los impuestos y las normas fiscales que tengan en cuenta esas realidades administrativas, con un sacrificio mínimo de la equidad fiscal o de la eficiencia económica. Si no es posible administrar un impuesto determinado o una determinada norma fiscal de forma efectiva en el futuro previsible, hay que ver si existe un sustituto o un impuesto o norma fiscal análogos que funcionen mejor, aunque esto exija una modificación fundamental del régimen fiscal.

101. Las autoridades fiscales tienen que mantener en continuo examen la cuestión de si han superado limitaciones administrativas a las que en el pasado habían procurado adaptarse. Por ejemplo, los impuestos comerciales han sido ampliamente aceptados como mal necesario por muchos países de ingresos bajos que no han conseguido desarrollar la capacidad necesaria para instituir impuestos de base más amplia sobre la renta o el consumo. Sin embargo, está muy aceptada la idea de que un país en desarrollo debería renunciar lo antes posible al recurso a los impuestos comerciales.

102. Las razones en favor de preferir los impuestos que funcionan y adoptar las mejores normas para aplicarlos no son solamente de tipo práctico. Si no se puede administrar un impuesto con efectividad, ese impuesto no se aplicará por igual a los diversos contribuyentes. Éste es el tipo más fundamental de falta de equidad en un régimen fiscal. Además, si un impuesto es objeto de amplia evasión fiscal, la situación resultante tenderá a suprimir entre los contribuyentes el sentimiento de que el régimen fiscal es equitativo y, por último, su voluntad de cooperar con el sistema. A la inversa, las normas destinadas únicamente a acomodar las limitaciones administrativas lo consiguen casi siempre a costa de la equidad o de la eficiencia económica del régimen fiscal. Por eso los países en desarrollo deben adoptar normas más equitativas o más eficientes tan pronto como sea posible desde el punto de vista administrativo.

103. Cada país ha de evaluar asimismo su régimen fiscal a la luz de su entorno social específico. Hay muchos factores sociales, políticos y económicos que se citan como limitaciones de la capacidad de los países en desarrollo de emplear determinados impuestos o de desarrollar un régimen fiscal productivo. Una de

las principales tareas será evaluar los numerosos obstáculos que cabe encontrar y distinguir entre las verdaderas limitaciones y los problemas que son superables.

104. Es importante no dejarse influir por las modas y evitar la adopción de determinados impuestos o determinadas normas fiscales porque todos los demás lo hacen. Al elaborar un régimen fiscal que sea apropiado para un país, las autoridades fiscales tienen que tener en cuenta que la idea del "mejor" régimen fiscal posible está reñida con la posibilidad de elaborar realmente un sistema fiscal mejor. No hay que prescindir de mejoras modestas porque con ellas no se consigue el "mejor" sistema: una reforma modesta introducida pronto puede dar los mejores resultados a la larga.

VII. COOPERACIÓN INTERNACIONAL

A. Cooperación bilateral en la imposición fiscal de corrientes de capital y transacciones internacionales

105. Evidentemente, la forma más directa de cooperación se obtiene en la esfera del cumplimiento de la legislación fiscal. La cooperación oficiosa en materia de administración fiscal entre países en desarrollo y países desarrollados es mucho más corriente ahora que hace 30 años. Ahora bien, es importante rebasar la fase de la cooperación oficiosa. Sólo un acuerdo público oficial puede ofrecer el marco necesario para la cooperación sistemática y un incentivo claro para que los contribuyentes cumplan la legislación.

106. En el pasado algunos países en desarrollo han vacilado ante la posibilidad de formalizar dicha cooperación. Quizás pensaban que de esa manera podrían atraer inversiones de los sectores extranjeros que procuraran evitar los impuestos en sus países de origen. Ahora bien, cada vez se puede ver con mayor claridad que la posibilidad de atraer ese dinero "caliente" a la larga es mucho menos importante para la mayoría de los países en desarrollo que la posibilidad de crear el tipo de entorno que les permitirá atraer inversiones estables de empresas transnacionales reconocidas. Esto exige una cooperación bilateral con los países en los cuales están basadas esas empresas. Una parte importante de esta cooperación es la cooperación en materia de cumplimiento de la ley fiscal.

B. Cooperación multilateral para el análisis de los problemas administrativos y la creación de capacidades administrativas

107. Tan importante como la cooperación bilateral en materia de cumplimiento de la legislación fiscal es el incremento de la cooperación entre los países en desarrollo para resolver sus problemas comunes en materia de administración fiscal. Hace 30 años se creó una de las primeras organizaciones regionales de este tipo, el Centro Interamericano de Administradores de Tributación (CIAT).

108. El CIAT se ha convertido en un foro útil para el intercambio de ideas. Sus conferencias anuales han producido un gran volumen de contactos oficiales y de documentos técnicos de utilidad. Por conducto de sus propias publicaciones y de su biblioteca central, el CIAT ha mejorado el acceso de sus miembros a informaciones muy útiles en materia de administración fiscal. Su personal

/...

profesional ha coordinado proyectos de asistencia técnica en el hemisferio, y ha publicado un manual sobre administración fiscal que ha ayudado sobremanera a mejorar la administración fiscal en sus países miembros.

109. El CIAT ha servido también de modelo para otras organizaciones análogas, como la Asociación Africana de Administradores Fiscales, la Asociación de Administradores Fiscales del Commonwealth, el Grupo de Estudio sobre Investigación y Administración de Cuestiones Fiscales en Asia y la Organización de Administración Fiscal del Caribe. Desde 1985 el Consejo de Secretarías Ejecutivas de Organizaciones Fiscales (CESTO) viene celebrando reuniones anuales. Esas reuniones han brindado un foro útil para el intercambio de informaciones en el plano mundial y para ampliar la cooperación en cuestiones básicas de administración fiscal.

110. Hay muchas esferas en las que los países en desarrollo pueden beneficiarse de la mancomunación de recursos para el estudio de problemas comunes y para elaborar programas prácticos encaminados a mejorar la productividad de sus regímenes fiscales. Una posibilidad particularmente prometedora es el desarrollo y elaboración en común de programas de informática apropiados. Otras posibilidades son el estudio conjunto de métodos para estimar los costos públicos y privados del cumplimiento de los impuestos vigentes y de las propuestas de reforma fiscal, incluidos los gastos de transición de las modificaciones legislativas. Otra esfera en la que los esfuerzos comunes pueden ser útiles es el estudio de métodos encaminados a capacitar a empleados de la administración fiscal y a determinar su remuneración.

111. Esa cooperación no eliminará la necesidad de basar las reformas directamente en la situación de cada país. Sin embargo, en ésta y otras esferas una cooperación más estrecha ofrece varias ventajas evidentes. Quizá la ventaja más evidente sea las economías que se pueden hacer si se evita toda duplicación innecesaria de esfuerzos en el estudio de los problemas y en la búsqueda de soluciones. Mediante la mancomunación de recursos, un país puede ser capaz de acelerar su progreso hacia la mejora de su administración fiscal, y puede ser capaz de elaborar sistemas fiscales más sencillos y más estables.

112. Una ventaja menos evidente pero no menos importante de dicha cooperación sería el estímulo que proporcionaría al incremento de las inversiones extranjeras. Uno de los gastos principales para una empresa transnacional que invierte en el mundo en desarrollo es la necesidad de tener que familiarizarse con las ambigüedades y las particularidades que caracterizan a los diversos regímenes fiscales. La proliferación de métodos de administración fiscal en los países en desarrollo aumenta dichos gastos y desanima a los que quisieran hacer esas inversiones.

113. La cooperación en el desarrollo de métodos comunes para abordar problemas comunes podrá promover mucho los esfuerzos desplegados por países en desarrollo para conseguir la plena participación en la economía mundial si ayuda a disminuir las incertidumbres con que se enfrentan las empresas transnacionales que actúan en el mundo en desarrollo.

VIII. RECOMENDACIÓN DE UNA NUEVA INICIATIVA FISCAL INTERNACIONAL

114. Algunos países carecen de la capacidad de conseguir que las empresas internacionales modernas y sofisticadas abonen la parte equitativa de impuestos que les corresponderían por sus actividades de negocios en el territorio de esos países. El principio de las condiciones normales del mercado, que parece ser en la actualidad la norma que siguen los países desarrollados, no es fácil de administrar. Requiere una plantilla bien capacitada de abogados, contables, economistas, planificadores de negocios, etc. para determinar los beneficios, desde la última operación de venta hasta la cadena de comercio. Algunos sectores legislativos desean implantar otros sistemas cuya simplicidad no existe más que en apariencia.

115. Quisiera proponer una nueva iniciativa que requeriría mucha cooperación internacional pero que no requeriría mucho personal ni agravaría la complejidad de la cuestión. Lo que quisiera es colocar al personal fiscal y administrativo en condiciones de igualdad con el mundo de las empresas.

116. En los Estados Unidos muchos de los estados se percataron hace años de que se enfrentaban con un problema análogo al que estaban discutiendo en relación con los países en desarrollo. El problema consistía en que los estados más pequeños carecían de capacidad para comprobar los beneficios de grandes empresas nacionales que operaban en muchos estados a la vez. En consecuencia, organizaron la denominada Comisión fiscal pluriestatal, que es un grupo al que cada estado abona una cantidad de conformidad con el tamaño del estado y del uso que hace de los servicios de la Comisión; una especie de honorario por servicios prestados. La Comisión pluriestatal somete entonces a auditoría las actividades de las grandes empresas en varios estados y efectúa una asignación equitativa y uniforme de los ingresos de la empresa entre los estados en que opera.

117. Lo que sugiero es que las Naciones Unidas o alguna entidad regional o una organización análoga al CIAT desarrolle un cometido similar. Esa entidad elaboraría una serie de principios uniformes o un modelo de normas - como la Sección 482 del Código de Impuestos Internos - que adoptarían todos los países participantes. De esta manera, todos se comprometerían a utilizar los mismos principios al determinar los ingresos de las transacciones transnacionales. Esto puede parecer a primera vista una medida de gran envergadura, pero en realidad es una medida de poca importancia: la mayor parte de las normas aplicables son similares hoy en día. Además, muchos países poseen normas rigurosas y arbitrarias que en realidad no se aplican o, si se aplican, no hay transacciones a las que aplicarlas.

118. Un grupo de expertos internacionales elaboraría un código. También elaboraría formularios o normas de ejecución. De esa manera, una empresa que operase en cuatro o cinco países que son miembros de esa nueva alianza habría de preparar un formulario para la asignación.

119. La próxima medida consistiría en contar con un grupo de expertos que estuviera a disposición de ese grupo internacional. Este grupo de expertos en materia de derecho, contabilidad, auditoría, economía, etc., podría estar constituido por profesionales retirados de muchos países que, en caso de requerirse sus servicios, podrían brindar asesoramiento y ayudar en la solución de controversias. Todo esto podría desencadenar un efecto in terrorem:

/...

las declaraciones de beneficios serán más puntuales y más exactas y estarán mejor preparadas si las empresas saben que las autoridades tienen la posibilidad de enfrentarse con ellas en igualdad de condiciones intelectuales. Un sistema más equitativo abriría la puerta a un mejor comercio internacional y a una asignación de precios más justa.

120. Sé que lo que propongo parece revolucionario, pero también la idea de establecer una organización como el CIAT, cuando se planteó en los Estados Unidos en 1966, suscitó el escepticismo de mucha gente. Ahora, apenas 30 años después, el CIAT es una fuerza real en el mundo fiscal y ha originado una serie de brotes análogos en otras partes del mundo. Espero que las Naciones Unidas puedan desempeñar un papel catalizador en el desarrollo de esta y otras ideas encaminadas a ayudar a los gobiernos a desempeñar mejor su cometido y, cosa aún más importante, a ayudar a los países a que reciban la parte que les corresponde equitativamente de los ingresos generados por las actividades internacionales.

121. Confío en que las Naciones Unidas u otra organización similar establezcan un grupo de trabajo para que prepare y exponga los detalles de la propuesta. Mi experiencia me ha enseñado que los regímenes fiscales del mundo poseen más analogías que diferencias. Estoy convencido de que podemos encontrar un método mutuamente aceptable de tributación equitativa, tanto para los países involucrados como para las empresas internacionales.