

La reforma de la tributación corporativa internacional

La perspectiva de la ICRICT

JOSÉ ANTONIO OCAMPO

El sistema internacional de tributación de empresas, diseñado a comienzos del siglo XX por el mundo desarrollado, ha quedado obsoleto en el actual contexto de globalización. Hoy, casi la mitad del comercio mundial tiene lugar entre matrices y filiales de las empresas transnacionales y el sector servicios representa la mayor parte del PIB mundial. Frente a ello, desde 2015 la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT, por sus siglas en inglés) propicia cambios en las políticas tributarias a escala internacional y en la institucionalidad vigente.

Este artículo resume las propuestas que ha desarrollado la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT, por sus siglas en inglés) desde su primer encuentro en marzo de 2015¹. El objetivo de la Comisión ha sido fomentar el debate sobre la reforma de la tributación empresarial a escala internacional y promover una institucionalidad apropiada para ello. Fue fundada por una amplia coalición de la

José Antonio Ocampo: es codirector del Banco de la República en Colombia y profesor (en licencia de servicio público) de la Universidad de Columbia, Nueva York. Fue secretario general adjunto para Asuntos Económicos y Sociales de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), secretario ejecutivo de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal) y ministro de Hacienda, ministro de Agricultura y director del Departamento Nacional de Planeación de Colombia.

Palabras claves: comercio, empresas transnacionales, reforma tributaria, Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT).

1. V. <www.icrict.org/>. Como el presente artículo resume las propuestas de la Comisión, utiliza partes de sus declaraciones. El ensayo no cubre, sin embargo, todos los temas abordados por la ICRICT.

sociedad civil² y ha contado con miembros de todos los continentes y diversos orígenes³.

En las líneas que siguen, resumiremos los problemas que caracterizan el sistema actual. Ello servirá de base para presentar en las dos secciones siguientes las propuestas que deben adoptarse. Finalmente, en la última parte consideraremos los problemas y las propuestas asociados a la institucionalidad internacional.

■ La necesidad de reformar la tributación corporativa internacional

La globalización ha tornado obsoleto el régimen internacional de tributación de las empresas. El esquema actual fue diseñado por los países desarrollados a comienzos del siglo xx, cuando sus empresas, que dominaban el comercio mundial, entonces fundamentalmente de bienes, eran sociedades integradas que comerciaban con empresas radicadas en otros países o colonias. Hoy, por el contrario, casi la mitad del comercio mundial tiene lugar entre matrices y filiales de las empresas transnacionales, el sector servicios representa tres quintas partes del PIB mundial y los países en desarrollo producen dos quintas partes de ese producto y sus grandes empresas son también transnacionales.

En contra de los altos niveles de integración internacional alcanzados, el sistema tributario internacional de las empresas se basa en el criterio de entidades jurídicas independientes (*separate entity principle*). Según este criterio, cada compañía de un grupo transnacional, sea matriz o filial, es tratada como una entidad jurídica independiente a la hora de tributar. Esto genera problemas contables y tributarios importantes, ya que cuando dos empresas de un mismo grupo transan entre sí, el precio al cual se valora su intercambio, que se conoce como «precio de transferencia», puede ser muy diferente del que caracteriza una transacción entre empresas no relacionadas y que, a su vez, se conoce como precio de plena competencia (*arm's length price*, ALP).

2. Entre estas organizaciones se incluyen ActionAid, Alliance Sud, CCFD-Terre Solidaire, Christian Aid, el Consejo de Sindicatos Mundiales, la Alianza Global por la Justicia Fiscal, Oxfam, la Internacional de Servicios Públicos (ISP), la Red de Justicia Fiscal y el Consejo Mundial de Iglesias. La Fundación Friedrich Ebert (FES) ha sido una fuente de continuo apoyo a la Comisión, al igual que la Fundación Ford recientemente.

3. Sus integrantes actuales son Edmund Fitzgerald (Reino Unido), Kim Henares (Filipinas), Eva Joly (Noruega), Suzanne Matala (Zambia), Léonce Ndikumana (Burundi), Ifueko Omoigui-Okauru (Nigeria), M. Govinda Rao (India), Magdalena Sepúlveda (Chile), Joseph E. Stiglitz (Estados Unidos) y José Antonio Ocampo (Colombia), quien la preside. Manuel Montes (Filipinas) fue también inicialmente miembro de la Comisión.

El principio según el cual los precios de transferencia deben ser similares a los de plena competencia ha sido incluido en los modelos de convenios tributarios desarrollados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y se utiliza ampliamente en los acuerdos entre gobiernos. Sin embargo, es muy difícil o incluso imposible garantizar su cumplimiento, incluso cuando se transan bienes, ya que resulta difícil diferenciar las calidades diferentes de productos similares. Los problemas se han acrecentado, además, debido a la proporción creciente de los activos intangibles de las empresas, que incluyen su propiedad intelectual –patentes, regalías, nombres comerciales, marcas registradas–, sus métodos de gestión y sus redes comerciales. Cuando las transacciones en el interior de un mismo grupo involucran estos activos intangibles, el principio de precios de plena competencia es enteramente inaplicable, ya que estas transacciones no son comparables con otras que existan en el mercado. Esta estructura crea enormes oportunidades para abusos tributarios, mediante declaraciones de utilidades de las empresas o ingresos por uso de marcas o

Cuanto más compleja es la red de compañías vinculadas de un mismo grupo, más fácil es eludir el pago de impuestos ■

patentes en filiales localizadas en paraísos fiscales o países con bajos niveles de tributación. A ello se agregan los préstamos entre matrices y filiales y la forma como se distribuyen los costos fijos de administración del grupo transnacional. Cuanto más compleja es la red de compañías vinculadas de un mismo grupo,

más fácil es, por lo tanto, eludir el pago de impuestos. Es difícil, además, que las autoridades tributarias, aun las más eficientes, cuestionen tales transacciones y transferencias. Y lo que esto implica es que el enfoque actual de las entidades jurídicas separadas y de su sistema de transferencia de precios es inconsistente con una economía globalizada y basada en el conocimiento.

Las prácticas tributarias abusivas de muchas transnacionales han provocado la indignación de la opinión pública y llevado a varios gobiernos y parlamentos a investigar a muchas de las corporaciones más emblemáticas del mundo. Las investigaciones están sacando a la luz la agresiva ingeniería fiscal de las grandes transnacionales, así como la competencia tributaria en la que entran los países para atraer sus inversiones. Más aún, en muchos casos, los beneficios tributarios de los cuales se aprovechan las transnacionales –«vacaciones tributarias» (*tax holiday*), zonas francas, acuerdos de inversión o la aceptación de estructuras complejas de propiedad empresarial– han sido el resultado de su cabildeo o de la competencia entre gobiernos por atraerlas.

El símbolo de esta competencia impositiva es el clásico «paraíso fiscal», que puede ofrecer tasas bajas o nulas, una amplia red de zonas económicas especiales con generosas exenciones sobre impuestos directos, así como diversas ventajas tributarias. Estos beneficios están acompañados por el secreto para proteger a los propietarios e impedir que las autoridades financieras y regulatorias de otros países verifiquen la situación patrimonial u otros aspectos de las empresas⁴.

Las filtraciones de los «Panamá Papers», los «Bahamas Leaks» y, más recientemente, los «Paradise Papers» han revelado el alcance global de estas redes, habilitadas por una cadena de bancos y firmas de contadores y de asesores jurídicos. Cuando el secreto tributario se combina con exenciones especiales, atrae y facilita el lavado de dinero y, por ende, respalda toda una gama de actividades ilícitas, como lo ilustraron también los «Panamá Papers». Además, como lo revelaron las filtraciones de Luxemburgo y los debates europeos en torno de los beneficios tributarios otorgados por Irlanda, las autoridades tributarias del país de destino pueden adoptar normativas que facilitan utilidades y estructuras empresariales bajo un manto de secreto. Lo irónico de todo esto es que estos centros *offshore* solo existen porque son tolerados por los principales países desarrollados o incluso creados por ellos⁵.

Todos los países cuentan con impuesto a la renta de las sociedades, en gran medida como mecanismo para gravar utilidades que son difíciles de capturar en el nivel individual, ya que muchos accionistas son residentes en el exterior o tienen sus propiedades registradas en fideicomisos o centros *offshore*. Este impuesto juega, por lo tanto, un papel importante en la reducción de la desigualdad. Sin embargo, la combinación de políticas tributarias conservadoras, la movilidad creciente del capital y la competencia entre países para atraer inversión (y retener la de sus propias empresas) ha llevado a la reducción de las tasas y a múltiples beneficios asociados a ese tributo⁶.

Según los datos del Banco Mundial, los ingresos del impuesto a la renta de las sociedades aportan alrededor de 8% de la recaudación tributaria en los países desarrollados y 16% en los países en desarrollo –lo que, por lo demás, implica que este tributo es particularmente importante para el mundo

4. Joel Slemrod y John D. Wilson: «Tax Competition with Parasitic Tax Havens» en *Journal of Public Economics* vol. 93 N° 11-12, 12/2009.

5. Joseph Stiglitz y Mark Pieth: «Para derrotar a la economía en las sombras», *Análisis de Política Internacional*, FES, 11/2016, disponible en <<http://library.fes.de>>.

6. Markus Leibrecht y Claudia Hochgatterer: «Tax Competition as a Cause of Falling Corporate Income Tax Rates: A Survey of Empirical Literature» en *Journal of Economic Surveys* vol. 26, 2012.

en desarrollo⁷-. Desde la década de 1980, las tasas legales de este impuesto han descendido, sin embargo, de un nivel típico de 45% a 25%-30%⁸. Además, como consecuencia de las amplias exenciones otorgadas, las tasas efectivas son muy inferiores a las legales. A escala mundial, se calcula que la carga promedio del impuesto a la renta de las sociedades se aproxima a 14% de las utilidades declaradas⁹. Las empresas transnacionales pagan una tasa efectiva aun menor, ya que registran una gran parte de sus utilidades en centros financieros *offshore* (hasta 30%, de acuerdo con un estudio reciente)¹⁰.

Según cálculos conservadores de la OCDE, la erosión de la base impositiva y el traslado de beneficios generan pérdidas de entre 100.000 y 240.000 millones de dólares por año en el mundo, lo que equivale a entre 4% y 10% de los ingresos globales provenientes del impuesto a la renta de las sociedades¹¹. Las estimaciones de los investigadores del Fondo Monetario Internacional (FMI) arrojan sumas superiores: una pérdida de ingresos cercana a los 200.000 millones de dólares o 1,3% del PIB, para países no pertenecientes a la OCDE; y de entre 400.000 y 500.000 millones de dólares, o alrededor de 1% del PIB, para los países de la OCDE¹².

Algunos economistas sostienen que este impuesto genera un efecto negativo sobre el ahorro y/o la inversión y debe ser, por lo tanto, eliminado. Sin embargo, esta visión negativa no ha sido corroborada por los estudios desarrollados recientemente por el FMI, que indican que tiene efectos a lo sumo pequeños y poco significativos estadísticamente sobre la inversión¹³. De hecho, un estudio de esa institución sobre los países en desarrollo de América Latina y el Caribe y de África mostró que las menores tasas de impuesto a la renta de las sociedades y las vacaciones tributarias extensas son eficaces para atraer inversiones *financieras*, pero no para impulsar la formación bruta de capital fijo privado o el crecimiento económico¹⁴.

7. Así lo señalan funcionarios del Fondo Monetario Internacional (FMI), cuando sostienen que «la erosión de la base tributaria, el traslado de beneficios y la competencia tributaria internacional son realmente importantes para los países en desarrollo (...) al menos tanto como para las economías avanzadas». Ver Ernesto Crivelli, Ruud De Mooij y Michael Keen: «Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries», WP/15/118 IMF, FMI, 2015.

8. FMI: *Fiscal Monitor: Public Expenditure Reform: Making Difficult Choices*, FMI, Washington, DC, 4/2014.

9. Banco Mundial: «Doing Business», 2016, disponible en <www.doingbusiness.org/data/exploretopics/paying-taxes>.

10. Nadine Reidel: «Quantifying International Tax Avoidance: A Review of the Academic Literature», informe presentado en el European Tax Policy Forum, 2014.

11. «Taxing Multinational Enterprises». BEPS Update N° 3, disponible en <www.oecd.org/ctp/policy-brief-beps-2015.pdf>.

12. FMI: *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries*, 2015, p. 21, figura 3.

13. FMI: «Fiscal Policy and Long Term Growth», documento sobre políticas, FMI, 4/2015.

14. Alexander Klemm y Stefan Van Parys: «Empirical Evidence on the Effects of Tax Incentives», WP/09/136, FMI, 2009.

Cuando las corporaciones no pagan los impuestos que les corresponden, los gobiernos pueden verse obligados a recortar servicios públicos esenciales, o a gravar en mayor medida a factores de producción con menos movilidad, como la mano de obra no calificada, o a aumentar impuestos regresivos como el del valor agregado, y así se profundiza la desigualdad en la distribución del ingreso¹⁵. Los abusos tributarios de las corporaciones transnacionales generan, además, una competencia desleal con las firmas nacionales, muchas de las cuales son pequeñas y medianas empresas que generan gran cantidad de empleo. Este desequilibrio se exagera debido a los acuerdos de protección a la inversión, que han creado mecanismos de defensa para los inversionistas extranjeros a los cuales no tienen acceso los nacionales.

Los abusos tributarios de las corporaciones transnacionales generan, además, una competencia desleal con las firmas nacionales ■

■ Reformar la disfunción más profunda de nuestro sistema tributario internacional

Como se ha señalado, el principal facilitador de los abusos tributarios corporativos internacionales es el principio de entidades jurídicas independientes, que es una verdadera ficción. A juicio de la ICRIC, la única forma eficaz de impedir estos abusos es, por lo tanto, tratar a las corporaciones transnacionales como compañías únicas e integradas y dividir los impuestos sobre sus utilidades de acuerdo con la actividad económica que llevan a cabo en cada país. Si las transnacionales tributaran como una compañía unificada, desaparecerían los precios de transferencia porque sus utilidades mundiales se consolidarían y no podrían ganar o perder a través de transacciones internas. A su vez, cada país obtendría ingresos fiscales del grupo transnacional en proporción a las actividades que se realizan en ellos. Este sistema requeriría llegar a un acuerdo sobre cómo dividir los impuestos de estas empresas entre los países que los gravan. Para ello se podrían utilizar factores tales como las ventas y el empleo. En algunos sectores, como la industria extractiva, habría que añadir un factor específico de «volumen de producción», para valorar con mayor precisión las actividades empresariales.

Desde hace casi un siglo, Estados Unidos, Canadá y Suiza utilizan fórmulas de reparto de la base imponible en el nivel subnacional a través de fórmulas

15. OCDE: «Tax Policy Reform and Economic Growth», *Tax Policy Studies* N° 20, OCDE, París, 2010, p. 20.

de reparto (*formulary apportionment*). Recientemente, la Unión Europea ha desarrollado un sistema similar que consolida las utilidades del grupo corporativo en la Unión y los reparte entre los distintos Estados miembros. Esa propuesta, denominada «Base común consolidada para el impuesto de sociedades», ha sido aprobada por el Parlamento Europeo pero aún no ha alcanzado el consenso necesario de los gobiernos para su aplicación.

De hecho, a escala mundial, el enfoque unificado de gravar las utilidades de las empresas transnacionales precisaría una cooperación internacional incluyente e instituciones sólidas para hacerla funcionar lo más eficaz y equitativamente posible. Durante la transición al nuevo sistema, debería imponerse un tipo mínimo de impuesto a las utilidades de las sociedades a escala mundial para frenar la competencia tributaria, un tema al cual nos referiremos en la sección siguiente. Por otra parte, para enfrentar los problemas complejos que representan los precios de transferencia, los países en desarrollo podrían utilizar esquemas simples a fin de determinar el valor fiscal de ciertas transacciones y utilidades de las transnacionales. Dos alternativas posibles son el método de márgenes netos compartidos, basados en cuentas consolidadas de las transnacionales, y los márgenes brutos fijos por tipo de transacción que utiliza Brasil¹⁶.

Además de reformar el principio de entidades jurídicas independientes, es esencial una mayor transparencia sobre los impuestos que pagan y los beneficios tributarios que reciben las empresas en cada país. A la luz de la ola de escándalos tributarios de grandes empresas, la opinión pública ya no acepta que las corporaciones que tienen la capacidad de actuar en la opacidad lo hagan siempre correctamente. Tampoco aceptan que los gobiernos actúen en sus relaciones con esas empresas con la transparencia que debe caracterizar la acción pública. Por lo tanto, la transparencia debe abarcar, entre otras, las siguientes áreas:

- Los Estados deben divulgar públicamente los incentivos y ventajas tributarios y las exclusiones de ingresos que ofrecen a las transnacionales. Se deben evitar a toda costa acuerdos secretos como los ofrecidos por Irlanda a Apple, los cuales crean el riesgo de corrupción y favoritismo.

- Los Estados deben exigir a las transnacionales, tanto públicas como privadas, la presentación de informes desglosados sobre utilidades que obtienen e impuestos que pagan en cada país donde operan. Como veremos más

16. Tommaso Faccio y Sol Piccioto: «Alternatives to the Separate Entity Principle/Arm's Length Principle for Taxation of Multinational Enterprises», documento informativo, ICRICT, 9/2017.



adelante, esta iniciativa ha sido adoptada parcialmente por el G-20 y la OCDE. Estos informes deben ponerse a disposición de todos los administradores de impuestos, sin exigir un tratado o cualquier otro acuerdo. Además, deben ponerse a disposición de la opinión pública poco después.

- Los Estados deben registrar los nombres de las personas físicas que son propietarias y beneficiarias reales y últimas de las acciones de las empresas y actualizar esos nombres en registros corporativos de conocimiento público.

- Las transnacionales de industrias extractivas deben también poner al alcance del público, país por país y proyecto por proyecto, los pagos que realizan a los gobiernos, conforme a los informes que ya están obligadas a presentar en EEUU y la UE.

■ **Combatir la competencia tributaria**

El modo más eficaz de frenar la competencia tributaria mundial sería establecer una tasa efectiva mínima en el impuesto a la renta de las sociedades, medida a través de los gravámenes totales pagados por una empresa en función de sus utilidades totales. La fijación de una tasa *efectiva* mínima es clave, ya que esta medición incluye reducciones de la base (es decir, los ingresos sobre los cuales se cobran los impuestos), y las tasas efectivas suelen ser muy inferiores, ya que alcanzan en muchos casos apenas a 50% del nivel de las legales. De hecho, la mayor parte de las exenciones tributarias (y, por ende, de la evasión) se apoya en las reglas utilizadas para calcular la base.

Lo que probablemente genere un intenso debate es a qué nivel fijar la tasa efectiva mínima, ya que varios países han adoptado o anunciado (incluidos recientemente Reino Unido y EEUU) porcentajes mucho más bajos y reducciones aún más generosas de la base impositiva. Para lograr un acuerdo global

Se podrían adoptar tasas impositivas mínimas efectivas en algunas regiones, como primer paso hacia una convergencia global ■

sobre una tasa efectiva mínima, probablemente sea necesario contar con un órgano tributario de carácter global, tal como se propone en la última sección de este artículo. Sin embargo, en el corto plazo, se podrían adoptar tasas impositivas mínimas efectivas en algunas regiones, como primer paso hacia una convergencia global. Como alternativa o en forma adicional, si países

como EEUU o los de la UE fijan una tasa impositiva mínima para cualquier empresa que opere (produzca o venda) dentro de sus territorios, eso implicaría de facto la introducción de una tasa mínima global.

Además de reducir las tasas impositivas legales, los países otorgan exenciones a determinados tipos de empresas o actividades. Para controlar estas formas de competencia tributaria, se deben eliminar las exenciones más perjudiciales, las cuales incluyen:

-Regímenes de entidades de propósito especial, que permiten canalizar las utilidades a través de fondos fiduciarios (*holdings*) sujetos a una tributación baja/nula y que muchas veces proporcionan el beneficio del secreto o exenciones en materia de reporte de información.

- Exenciones tributarias sobre las utilidades asociadas a la propiedad intelectual, como los incentivos denominados «cajas de patentes» (*patent boxes*), que se han diseminado por Europa. Aunque se presentan como un estímulo a la innovación, estas desgravaciones son en realidad herramientas de competencia tributaria.

- Vacaciones tributarias, asociadas a menudo con zonas económicas especiales en países en desarrollo. Estas desgravaciones pueden durar hasta 10 o 15 años y crean un incentivo para que las empresas trasladen beneficios desde otros lugares hacia la subsidiaria que aprovecha las vacaciones tributarias.

- Los acuerdos con empresas individuales, tales como las cláusulas de estabilidad, que figuran en los contratos para impedir que se apliquen nuevas leyes a los inversionistas, o las reglamentaciones tributarias avanzadas que autorizan complejas estructuras para permitir la transferencia de utilidades.

Puede haber circunstancias que justifiquen una política de incentivos tributarios –por ejemplo, promover la investigación y desarrollo y otros objetivos sociales y ambientales–; sin embargo, siempre existe el riesgo de que los sectores con conexiones políticas ejerzan presiones para obtener un trato especial, o que simplemente una desgravación que no se justifica por sus costos permanezca vigente por inercia y falta de control. Es por ello que los incentivos tributarios deben aplicarse con moderación y utilizarse únicamente para promover *nuevas* inversiones productivas reduciendo sus costos, y no para disminuir los impuestos a las utilidades que se generan por inversiones realizadas en el pasado.

En el caso de las zonas económicas especiales, es esencial que garanticen su funcionamiento como centros de logística y eviten ser miniparaísos fiscales. Por lo demás, las reglas de la Organización Mundial del Comercio (OMC) prohíben otorgar subsidios a las exportaciones, lo que incluye incentivos tributarios directos¹⁷. Por ende, cualquier incentivo tributario debe darse a nuevas

17. Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias del GATT, anexo I (e).

inversiones en actividades consideradas socialmente deseables y debe beneficiar a todas las empresas, ya sean extranjeras o nacionales. Todo esto implica que las exenciones tributarias otorgadas para mitigar los costos de inversión deben estar sujetas a debates públicos antes de su adopción, condicionadas a la consecución de objetivos medibles, limitadas en el tiempo mediante cláusulas de caducidad y sujetas a informes periódicos sobre su costo (gastos tributarios) y sus efectos sobre la inversión.

Cabe resaltar que los intentos por evitar la competencia tributaria y las prácticas tributarias abusivas impulsados por la OCDE han tenido resultados muy limita-

**Los intentos por evitar
la competencia tributaria
y las prácticas abusivas
impulsados por la OCDE
han tenido resultados
muy limitados ■**

dos. Después de que los líderes del G-7 le encomendaran que se abocara a las «prácticas tributarias perjudiciales», la OCDE creó en 2000 una «lista negra» de paraísos fiscales¹⁸, pero la mayoría de los territorios incluidos fue sacada de la lista apenas dos años más tarde, y la totalidad en 2009. Sin embargo, como demuestran los «Panamá Papers», muchas jurisdicciones que habían sido retiradas inicialmente de la lista (las jurisdicciones y dependencias de los principales países de la OCDE) siguieron operando como siempre.

Más recientemente, durante el proceso de la OCDE para evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), al cual me referiré más adelante, el Foro sobre Prácticas Tributarias Perjudiciales detectó que 16 regímenes que otorgaban exenciones sobre utilidades derivadas de la propiedad intelectual (las «cajas de patentes») eran total o parcialmente inconsistentes con el criterio acordado del «nexo», según el cual solo se permite otorgar esas exenciones en la medida en que guarden relación con los gastos de investigación y desarrollo realizados por el contribuyente.

Por otra parte, la OCDE ha dejado en claro que el propósito de su trabajo sobre prácticas tributarias perjudiciales consistía en crear una separación entre la competencia «útil» y la «perjudicial». El último informe del Foro sobre Prácticas Tributarias Perjudiciales establece que el proyecto «no está pensado para impulsar la armonización de los impuestos sobre la renta u otras estructuras

18. OCDE: «Towards Global Tax Co-Operation: Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices», 2000, pp. 16-17.

tributarias», sino para promover una «competencia tributaria libre y justa», «reglas de juego uniformes» y la «expansión del crecimiento económico global»¹⁹.

Por su parte, los miembros de la UE realizaron en 1998 un esfuerzo para identificar y restringir las prácticas tributarias perjudiciales a través de su Grupo Código de Conducta sobre Tributación Empresarial²⁰. El proceso fue un fracaso: no logró evitar ninguno de los flagrantes abusos revelados en los últimos años. De todos modos, la Comisión Europea sigue promoviendo la «competencia tributaria justa» como principio de una buena gobernanza tributaria, excluyendo únicamente los «acuerdos especiales» considerados como ayuda estatal.

A partir de estos fracasos históricos, la ICRICT ha señalado que es inútil seguir trabajando con el concepto de competencia tributaria «útil». En realidad, cualquier competencia tributaria internacional tiene potencial para socavar la base impositiva de los países. Se debe permitir una cierta variación entre los sistemas tributarios nacionales, pero manteniendo normas mínimas comunes para proteger el interés de todos. La competencia internacional es conveniente, pero se debe dar en el terreno de la capacitación de la fuerza de trabajo, la calidad de la infraestructura y la capacidad de innovación de los países, no sobre la base de beneficios tributarios que no tengan justificación plena, con base en principios acordados multilateralmente.

■ Institucionalidad internacional

El instrumento más importante de cooperación tributaria internacional son los convenios de doble tributación, la mayor parte de ellos bilaterales. Hoy en día existen más de 3.000 convenios de este tipo. Estos acuerdos buscan aumentar los flujos de inversión mediante la reducción o incluso la eliminación de las retenciones en la fuente de impuestos sobre los pagos al exterior de intereses, regalías, dividendos y diversas tasas de servicios realizados por las transnacionales. Sin embargo, restringen la capacidad del país anfitrión para gravar a la transnacional e incluso, como se ha señalado, conceden de hecho beneficios que no son extensivos a las empresas puramente nacionales.

La ICRICT ha recomendado en este campo que los Estados deberían evitar las limitaciones que imponen los convenios de doble tributación al uso de

19. OCDE: «Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report», OECD/G-20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, p. 11.

20. V. <www.consilium.europa.eu/en/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group/>.

retenciones en la fuente. Ha sugerido, además, que los convenios más utilizados, tanto el de la OCDE como el de la ONU, deberían incorporar el principio de prevenir la doble imposición, incorporar normas generales sobre cómo evitar la elusión de impuestos y facilitar el intercambio de información que propicie la efectividad de las administraciones tributarias. Por otra parte, ha recomendado evitar la inclusión de provisiones que debiliten la autonomía tributaria en los tratados de protección de inversiones, acuerdos de extracción de recursos naturales y similares.

A su vez, el organismo internacional que más ha contribuido históricamente a la cooperación tributaria entre sus miembros es la OCDE, cuyas actividades han sido reforzadas por el apoyo reciente del G-20 a sus actividades, que incluyen ahora el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria, el cual cuenta con un amplio número de países, la mayoría no integrantes de la OCDE. Debido a los ya mencionados debates sobre elusión o evasión de impuestos de grandes transnacionales, en 2012 el G-20 instó a la OCDE a reformar el sistema tributario internacional de las corporaciones a través de la iniciativa BEPS, cuyo principio fundamental es que las actividades de las transnacionales deben ser gravadas «donde ocurren sus actividades económicas y se crea valor». En septiembre de 2013 se aprobó el plan de acción, cuyos primeros acuerdos se anunciaron en 2015.

Tal vez el elemento más importante de las acciones anunciadas dentro de esta iniciativa sea la obligación de las grandes transnacionales de presentar reportes sobre los impuestos que pagan en cada país donde operan, incluyendo, además, información sobre ingresos, utilidades, empleados y activos. Desafortunadamente, esta norma solo se aplicará a transnacionales muy grandes y sus informes no serán públicos, en contra de las iniciativas sobre transparencia mencionadas en una sección anterior. A ello se agregan las propuestas, todavía en curso, de manejar los desafíos tributarios que representan las actividades de corresponsales y, especialmente, la economía digital para determinar cuándo se puede decir que existe un «establecimiento permanente» para fines tributarios. La iniciativa BEPS también ha avanzado en definir nuevas metodologías para estimar los precios de transferencia basados en el principio de sustancia económica de sus actividades. Lamentablemente, sin embargo, las nuevas metodologías han tornado aún más complejas las revisiones que deben llevar a cabo las autoridades tributarias. Todas estas reformas solo funcionarán dentro del sistema actual, lo cual ignora que el principio de entidades jurídicas independientes es el problema clave del sistema de tributación corporativa internacional.

Aunque estos esfuerzos constituyen pasos en la dirección correcta, dejan abierto el problema básico de gobernanza global, que no es otro que la falta de participación igualitaria, efectiva y oportuna de los países en desarrollo. La OCDE no es una organización mundial, ya que está compuesta ante todo por los países desarrollados. Por este motivo, la responsabilidad principal en materia de cooperación tributaria debe recaer en la ONU, mediante la transformación del actual Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación del Consejo Económico y Social en un organismo *intergubernamental* verdaderamente global, dotado de los recursos adecuados para promover y mejorar esa cooperación. La Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, celebrada en Addis Abeba en julio de 2015, vio fracasar la propuesta presentada en tal sentido por el G-77 más China²¹.

La ICRICT ha propuesto también la elaboración de una Convención de las Naciones Unidas sobre Prácticas Tributarias Abusivas de alcance mundial. Asimismo, ha señalado que el Pacto Mundial de la ONU y las Directrices de la OCDE sobre Empresas Multinacionales deberían fortalecerse mediante el reconocimiento explícito de la obligación de pagar impuestos como una responsabilidad social corporativa preeminente. Por su parte, las organizaciones multilaterales y otras organizaciones gubernamentales deberían ampliar los recursos que ofrecen a los países en desarrollo para mejorar la capacidad de sus administraciones tributarias, también a través de la cooperación Sur-Sur y triangular. En este sentido, son loables las actividades que ya realizan el FMI, la OCDE y la ONU.

Por último, la sociedad civil también debe jugar un papel integral en la tarea de fortalecer la cooperación tributaria internacional –al igual que en los debates y evaluaciones sobre temas tributarios a escala nacional–. Las organizaciones de la sociedad civil han realizado estudios de casos y diseñado instrumentos, como el índice de secreto financiero²², que ilustran y miden cómo inciden las políticas en materia de impuestos y transparencia de un determinado país sobre la capacidad de otros países de incrementar esos ingresos. ☐

21. «Proposal to Create More Powerful UN Tax Body Fails» en *MNE Tax*, 15/7/2015, <<http://mnetax.com/proposal-upgrade-un-expert-taxcommittee-fails-9924>>. Una propuesta similar fracasó también en 2004, cuando la Secretaría General de la ONU formuló una recomendación para transformar el antiguo grupo *ad hoc* de expertos en un organismo intergubernamental, aunque lo convirtió entonces en un comité regular.

22. V. «Financial Secrecy Index», Tax Justice Network, <www.financialsecrecyindex.com>.