



Opciones para fortalecer la gobernanza tributaria global

WOLFGANG OBENLAND
Noviembre de 2016

- La importancia de la cooperación global en materia tributaria se hace cada vez más evidente. Países del Norte y del Sur se han mostrado proclives a ofrecer un trato preferencial a los extranjeros: tanto individuos como gigantescas corporaciones transnacionales aprovechan la fragmentación y las regulaciones inconsistentes del sistema global de tributación transfronteriza para evadir y/o eludir impuestos. Las pérdidas por este concepto ascienden a cientos de miles de millones por año.
- Para frenar las pérdidas derivadas de la erosión de la base tributaria, la elusión y la evasión, en los últimos años existen iniciativas en el seno de la OCDE –principalmente, el proceso BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios) y el «marco inclusivo» para su implementación–, así como reformas en las Naciones Unidas y el establecimiento de una Plataforma de Colaboración en materia tributaria entre las instituciones de Bretton Woods, la OCDE y la ONU.
- No obstante, la gobernanza tributaria global sigue mostrando lagunas tanto en el marco institucional como en asuntos sustanciales. Por ejemplo, todavía no hay un órgano con una composición universal que pueda debatir asuntos de particular importancia para los países del Sur global, como la tributación por la extracción de recursos, la competencia tributaria, los regímenes preferenciales o los principios de origen y residencia.
- A fin de cubrir estas lagunas, es necesario desarrollar las instituciones existentes, establecer nuevas o combinar ambas variantes. En cualquier caso, se requiere contar con un nuevo órgano que realice ciertas funciones y que cumpla determinados criterios respecto a la composición. El presente trabajo formula opciones para alcanzar este objetivo.



Contenidos

1. Introducción	5
2. Estado actual de la cooperación tributaria internacional	5
2.1. OCDE y G-20.....	5
2.2. ONU	6
2.3. Otras instituciones e iniciativas.....	7
3. Lagunas en la gobernanza tributaria internacional	9
3.1. Falta de un espacio universal para asuntos tributarios	9
3.2. Temas ausentes en la agenda.....	10
4. Opciones para mejorar la gobernanza tributaria internacional	11
4.1. Qué debe lograr el nuevo órgano	11
4.2. Cómo debe conformarse el nuevo órgano	11
5. Epílogo	13

1. Introducción

A la luz de los escándalos de evasión y elusión que han concitado la atención pública en los últimos meses y años, la importancia de la cooperación internacional –o mejor aún, global– en materia tributaria se hace cada vez más evidente. Países del Norte y del Sur (desde Panamá hasta Luxemburgo y desde las Islas Caimán hasta Hong Kong) se han mostrado proclives a ofrecer un trato preferencial a los extranjeros. Tanto individuos como gigantescas corporaciones transnacionales aprovechan la fragmentación y las regulaciones inconsistentes del sistema global de tributación transfronteriza para evadir y/o eludir impuestos. Se dejan de percibir así cientos de miles de millones por año. Según el modelo de estimación, los países en desarrollo pierden anualmente más de un billón de dólares estadounidenses en flujos financieros ilícitos, la mayoría de los cuales pueden atribuirse al abuso de las normas de precios de transferencia (Kar/Spanjers 2015). De acuerdo con los cálculos efectuados por un panel de la Comisión Económica para África de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), bajo la dirección del ex-presidente sudafricano Thabo Mbeki, África por sí sola pierde unos 50.000 millones de dólares por año (CEPA 2015). La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) estima que cada año, a escala global, se perciben entre 100.000 y 240.000 millones de dólares menos como consecuencia de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) (OCDE 2016).

Tanto en el Norte como en el Sur global, los países pierden un dinero que necesitarían con urgencia para solventar servicios sociales básicos, afrontar sus obligaciones vinculadas a derechos humanos, encontrar alternativas frente a los niveles problemáticos de deuda soberana y contribuir al cumplimiento de sus responsabilidades internacionales con la financiación de los objetivos, las metas y los medios de implementación de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, adoptada por los miembros de la ONU en septiembre de 2015¹.

Es cierto que ha habido numerosas reformas y nuevas iniciativas en cooperación tributaria internacional, desarrolladas a escala nacional, regional y global sobre la base del trabajo existente realizado por diversas instituciones, pero todas ellas siguen desatendiendo algunos temas críticos.

2. Estado actual de la cooperación tributaria internacional

2.1 OCDE y G-20

La OCDE, con sede en París, ocupa el centro de los actuales debates internacionales en materia impositiva. Allí pueden observarse los principales intentos destinados a reformar los sistemas tributarios, fijar estándares internacionales/globales y desarrollar marcos normativos. Esta organización alberga varias instituciones y foros multilaterales, que juegan un papel significativo en la gobernanza tributaria global. Los dos más destacados son el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria y el recientemente creado Marco Inclusivo para la Implementación de las Medidas BEPS.

Inicialmente, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria estuvo compuesto por países de la OCDE y jurisdicciones que habían acordado implementar normas sobre transparencia e intercambio (automático) de información en materia tributaria. Actualmente, el Foro Global cuenta con 139 miembros y se considera a sí mismo como «el principal órgano internacional para asegurar la implementación de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información en el área tributaria»². El objetivo consiste en aumentar el intercambio de información entre las administraciones tributarias de diferentes países para impedir que empresas o individuos minimicen su carga impositiva. Lo más importante es que hoy el Foro Global apunta a establecer y monitorear un sistema de intercambio automático de información entre administraciones tributarias y fijar normas comunes para la presentación de datos.

Sin embargo, *el* proceso de política tributaria para la OCDE en los últimos años ha sido el «plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios», cuyo desarrollo fue encomendado a los miembros del G-20 en línea con el enfoque del Grupo en asuntos tributarios. El plan de acción fue terminado a fines de 2015, contiene recomendaciones y acciones en 15 ámbitos y apunta a sentar «las bases de un marco tributario internacional moderno, bajo el cual las ganancias sean tributadas allí donde se producen las actividades económicas y la creación de valor»³, con el objetivo final

1. V. <<https://sustainabledevelopment.un.org/post2015/transformingourworld>>.

2. V. <www.oecd.org/tax/transparency/>.

3. V. <www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>.

de detener las prácticas de «optimización» tributaria llevadas a cabo por grandes corporaciones transnacionales. Contiene medidas, propuestas y recomendaciones sobre economía digital, acuerdos híbridos asimétricos, empresas extranjeras controladas, deducciones de intereses, prácticas tributarias nocivas, abuso de tratados, establecimientos permanentes, precios de transferencia, documentación sobre precios de transferencia, informes país por país, resolución de controversias y un instrumento multilateral para modificar convenios tributarios bilaterales.

Para aplicar este paquete de acciones, se creó un nuevo Marco Inclusivo para la Implementación de las Medidas BEPS. Según lo previsto, los países y jurisdicciones con interés en unirse al Marco deben comprometerse a implementar el paquete de medidas BEPS, especialmente en lo referido a los estándares mínimos de las disposiciones modelo, que incluyen la prevención del abuso de los tratados, los informes estandarizados país por país, un proceso de revisión entre pares y un acuerdo para garantizar los avances en la resolución de controversias, así como para pagar una cuota de membresía (con un monto reducido para los países en desarrollo). La participación no está limitada a los miembros de la OCDE o del G-20. Como contrapartida, se ofrece a los países y jurisdicciones la oportunidad de trabajar «en pie de igualdad» para elaborar normas sobre cuestiones pendientes, revisar la implementación de las normas acordadas y supervisar asuntos relacionados con BEPS (OCDE 2016). Sin embargo, el lenguaje utilizado para describir los roles de los diferentes países sugiere una jerarquía, ya que habla de «países y jurisdicciones interesados como Asociados a BEPS» (ibíd.), no de miembros plenos. El proceso de toma de decisiones en el Marco Inclusivo tendrá una estructura dual: en primer lugar, expertos técnicos participarán en grupos de trabajo; en segundo término, funcionarios de alto rango intervendrán para asegurar un compromiso político frente a los resultados. Las decisiones deben adoptarse por consenso, y los resultados se califican como «moralmente vinculantes para todas las partes» (ibíd.). Hasta el 15 de julio de 2016, 85 países se habían unido a la iniciativa, con otros 19 que asistieron a un primer encuentro en la ciudad japonesa de Kioto.

2.2 ONU

Cabe también mencionar a la ONU dentro de los debates globales en torno de los impuestos. El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU (UNTC, por sus siglas en in-

glés) es un órgano subsidiario del Consejo Económico y Social (ECOSOC) que fue establecido en 2004 y cuenta con 25 miembros⁴. Revisa y actualiza regularmente la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo y el Manual para la Negociación de Acuerdos Tributarios Bilaterales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. Este trabajo es especialmente importante para los países del Sur global, ya que compite con convenciones modelo similares desarrolladas por la OCDE, la organización económica de los países del Norte. Como ha demostrado la labor realizada dentro del UNTC, los intereses y las preocupaciones de los países en desarrollo tienden más a reflejarse en el trabajo del Comité. Basta citar como ejemplo la actual discusión referida a la tributación sobre prestación de servicios transfronterizos.

El trabajo del Comité fue un asunto de debate durante la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo (FpD3), celebrada en Addis Abeba en julio de 2015. El documento final de la conferencia, denominado *Agenda de Acción de Addis Abeba*, incluye decisiones para destinar más recursos al Comité, aumentar la frecuencia de sus reuniones a dos periodos de sesiones por año y reformar su composición. La última parte de esta decisión se implementó mediante el anuncio de un segundo encuentro del Comité, que se llevó a cabo en diciembre de 2016 en Nueva York tras la reunión ordinaria de octubre en Ginebra. La integración del Comité, entretanto, podría ser puesta en la agenda el 9 de diciembre en la sesión posterior especial del Consejo Económico y Social (Doc. ONU E/2017/L.6). De acuerdo con las decisiones tomadas en Addis Abeba, los miembros serán seleccionados de manera tal que reflejen una distribución geográfica equitativa y serán nombrados por el secretario general de la ONU, en consulta con los Estados Miembros y sobre la base de las designaciones de los gobiernos (Doc. ONU A/RES/69/313, §29).

El Secretariado de las Naciones Unidas, más específicamente su Oficina de Financiación para el Desarrollo, está realizando una serie de actividades orientadas a la promoción de capacidades, que se centran en los tratados tributarios y los precios de transferencia y –más recientemente– en proteger y ampliar la base impositiva de los países en desarrollo y en fortalecer las administraciones tributarias.

4. Su predecesor, el Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y en Desarrollo, había sido creado en 1968. Para más información, v. <www.un.org/esa/ffd/tax/overview.htm>.

A las actividades de la ONU en este ámbito se suma ahora la «Plataforma de colaboración en materia tributaria», que representa una nueva cooperación con el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial y la OCDE. La iniciativa, lanzada una semana después de las reuniones del FMI y del Banco Mundial en abril de 2016, busca mejorar la cooperación entre estas organizaciones internacionales:

El objetivo fundamental de la cooperación entre las organizaciones internacionales mencionadas consiste en mejorar el apoyo a los gobiernos frente a los desafíos tributarios que deben abordar. La Plataforma constituye un medio para ayudar a lograr este propósito, ya que proporciona un marco estructurado y transparente para:

1. Producir prestaciones y resultados conjuntos concretos bajo un plan de trabajo acordado, implementado en colaboración (...) abarcando diversas cuestiones tributarias del ámbito nacional e internacional.
2. Fortalecer interacciones dinámicas entre la fijación de normas, el desarrollo de capacidades y la asistencia técnica (...).
3. Compartir de manera más sistemática la información sobre actividades pertinentes, incluidas las actividades llevadas a cabo a nivel del país (FMI/OCDE/ONU/Banco Mundial 2016: 3).

Para alcanzar estos fines, la Plataforma ya ha planificado varias actividades, que incluyen: elaborar herramientas para la imposición tributaria de los países en desarrollo a las empresas transnacionales⁵, apoyar a los países en

desarrollo en la implementación de las medidas BEPS, generar materiales para el desarrollo de capacidades y aumentar la toma de conciencia frente al intercambio de los mecanismos de información (FMI/OCDE/ONU/Banco Mundial 2016).

La Plataforma se reunirá tres veces al año. Su Nota Conceptual designa a los representantes de las organizaciones miembros como director o personal de nivel B del Departamento de Asuntos Fiscales del FMI; director/director adjunto del Centro de Política y Administración Tributaria (CTPA, por sus siglas en inglés) de la OCDE o jefes de división de la CTPA; director superior del Departamento de Prácticas Mundiales de Buen Gobierno (GGP) y director de Servicio Público y Desempeño (PSP) del Grupo Banco Mundial; director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas.

2.3 Otras instituciones e iniciativas

Estos esfuerzos se complementan y a veces se basan en diversas iniciativas e instituciones en diferentes niveles, que en su mayoría hacen especial hincapié en la creación de capacidades y la cooperación técnica en cuestiones de tributación. Algunos acuerdos regionales, como los alcanzados dentro de la Unión Europea, han adoptado pasos normativos y regulatorios que van más allá de lo que hoy es posible a escala global. Asimismo hay instituciones internacionales, como el FMI o el Banco Mundial, que están firmemente comprometidas en la labor de proporcionar asesoramiento sobre políticas y asistencia técnica a países que necesitan mejores administraciones y sistemas fiscales e impositivos.

Cuadro 1. Iniciativas multilaterales sobre cooperación tributaria

Addis Tax Initiative (ATI)	fundada en 2015
<p>Mandato: Suministrar apoyo para aumentar los ingresos públicos internos con el fin de mejorar la equidad, la transparencia, la eficiencia y la efectividad de los sistemas tributarios, duplicando la cooperación para 2020 y potenciando la movilización de recursos internos.</p> <p>Miembros: Alemania, Reino Unido, Estados Unidos, Etiopía, Comisión Europea, OCDE y otros países y organizaciones internacionales.</p> <p>Más información: <www.addistaxinitiative.net/es>.</p>	

5. La primera de esas herramientas, denominada «Opciones para un uso eficaz y eficiente de los incentivos tributarios para la inversión en los países de bajos ingresos», fue publicada en octubre de 2016; v. <www.oecd.org/tax/tax-global/options-for-low-income-countries-effective-and-efficient-use-of-tax-incentives-for-investment.pdf>.



Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF)	2008
Mandato: Mejorar la capacidad de las administraciones tributarias africanas para que alcancen sus objetivos de ingresos; fomentar el papel de la política tributaria para la gobernanza y el desarrollo del Estado en el continente; dotar de voz a las administraciones tributarias africanas; y elaborar y apoyar alianzas entre países africanos y socios para el desarrollo.	
Miembros: 37 países africanos.	
Más información: < www.ataftax.org >.	
Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas (EITI)	2002
Mandato: Desarrollo de normas de transparencia para pagos a gobiernos por la extracción de recursos.	
Miembros: 51 países implementadores.	
Más información: < http://eiti.org/es >.	
Grupo de Acción Financiera contra el Blanqueo de Capitales (FATF)	1989
Mandato: Desarrollar e implementar medidas contra el lavado de dinero y la financiación del terrorismo.	
Miembros: 37 gobiernos, incluidas dos organizaciones regionales: la Comisión Europea y el Consejo de Cooperación para los Estados Árabes del Golfo.	
Más información: < www.fatf-gafi.org/ >.	
Coalición para la Transparencia Financiera (FTC)	2009
Mandato: Reducir los flujos financieros ilícitos a través de la promoción de un sistema financiero transparente, responsable y sostenible.	
Miembros: Red global integrada por la sociedad civil, gobiernos y expertos, con más de 150 «aliados» en 40 países.	
Más información: < www.financialtaskforce.org/ >.	
Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información	2000
Mandato: Aplicación de las normas acordadas internacionalmente en materia de transparencia e intercambio de información en el ámbito tributario.	
Miembros: 133 países.	
Más información: < www.oecd.org/tax/transparency/ >.	
Marco Inclusivo para la Implementación de las Medidas BEPS	2016
Mandato: Promover un diálogo en pie de igualdad para configurar de manera directa la fijación de normas y los procesos de control sobre temas relacionados con BEPS.	
Miembros: Miembros de la OCDE y del G-20, y todos los países y jurisdicciones interesados; 85 miembros (más 19 potenciales) hasta el 15 de julio de 2016.	
Más información: < www.oecd.org/ctp/beps.htm >.	
Pacto Fiscal Internacional (ITC)	2008
Mandato: Fortalecer la cooperación internacional con los países en desarrollo y en transición para potenciar la movilización de recursos internos.	
No hay miembros formales; entre los asociados se encuentran: Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF), Addis Tax Initiative, Alemania, Asociación de Administradores Tributarios de la Mancomunidad Británica, CIAT, Cepal, Comisión Europea, Banco Mundial, FMI, Diálogo Internacional sobre Fiscalidad, España, Francia, Países Bajos, OCDE, Suiza, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la ONU.	
Más información: < http://taxcompact.net/ >.	
Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)	1967
Mandato: Apoyar el esfuerzo de los gobiernos nacionales promoviendo la evolución, la aceptación social y el fortalecimiento institucional de las administraciones tributarias, y fomentando la cooperación internacional y el intercambio de experiencias y mejores prácticas.	
Miembros: 39 países miembros y miembros asociados de las Américas, Europa, África y Asia.	
Más información: < www.ciat.org/ >.	
Diálogo Internacional sobre Fiscalidad	2002
Mandato: Promover el diálogo internacional efectivo y el establecimiento de redes entre las organizaciones internacionales, los gobiernos y sus autoridades responsables de la política y administración tributaria, identificando e intercambiando buenas prácticas en materia de tributación.	
Participantes: Comisión Europea, Banco Interamericano de Desarrollo, FMI, OCDE, Banco Mundial, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).	
Más información: < www.itdweb.org/ >.	

Grupo de Trabajo Informal sobre Fiscalidad y Desarrollo de la OCDE**2010**

Mandato: Ayudar a los comités de la OCDE a elaborar un programa que fortalezca los sistemas tributarios en los países en desarrollo y que genere en ellos un entorno más propicio para lograr una recaudación tributaria adecuada y construir Estados eficaces.
 Miembros: Países de la OCDE y en desarrollo, organizaciones internacionales y regionales, sociedad civil, empresas.
 Más información: <www.oecd.org/tax/taxanddevelopment.htm>.

Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria**2016**

Mandato: Formalizar debates periódicos entre las cuatro organizaciones internacionales sobre diseño y aplicación de normas relativas a cuestiones internacionales de tributación; fortalecer su apoyo a la creación de capacidad, proporcionar directrices elaboradas de manera conjunta e intercambiar información sobre actividades operativas y relacionadas con el conocimiento.
 Miembros: FMI, OCDE, ONU, Banco Mundial.
 Más información: <www.oecd.org/tax/beps/international-organisations-take-major-step-to-boost-global-co-operation-in-tax-matters.htm> y <www.oecd.org/tax/concept-note-platform-for-collaboration-on-tax.pdf>.

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de la ONU**1968/2004**

Mandato: Revisar y actualizar, por un lado, la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo y, por el otro, el Manual para la Negociación de Acuerdos Tributarios Bilaterales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; proporcionar un marco para el diálogo con el fin de mejorar y promover la cooperación tributaria internacional; formular recomendaciones sobre creación de capacidad y prestación de asistencia técnica tanto a los países en desarrollo como a los países con economías en transición.
 Miembros: 25 expertos tributarios designados por el secretario general de la ONU.
 Más información: <www.un.org/esa/ffd/ffd-follow-up/tax-committee.html>.

3. Lagunas en la gobernanza tributaria internacional

Más allá de algunos avances logrados para crear un sistema internacional en el cual sea más difícil que los individuos y las empresas minimicen su carga tributaria de manera ilegal, ilícita o legal, las organizaciones de la sociedad civil, en particular, se han mostrado activas para identificar las lagunas existentes en la gobernanza tributaria global. Esos resquicios aparecen tanto en el marco institucional como en asuntos sustanciales que deben afrontar las respectivas instituciones.

3.1 Falta de un espacio universal para asuntos tributarios

Existe un consenso generalizado de que las cuestiones tributarias deben ser abordadas a escala global y de que todos los países deben participar en pie de igualdad. Sin embargo, genera duras críticas el hecho de que aún no haya una institución con una composición verdaderamente universal y/o un aparato institucional que deba rendir cuentas por igual ante el conjunto de sus miembros. En tal sentido, todas las instituciones antes mencionadas carecen de una o varias características requeridas. Si bien el Foro Global de la OCDE cuenta con una gran cantidad de miembros, resulta imposible presentarlo como un órgano universal o ignorar

su ubicación institucional. A su vez, para frenar las críticas desde el comienzo, el diseño del Marco Inclusivo da a cada asociado interesado la oportunidad de formar parte en igualdad de condiciones en la medida de lo posible; el problema es que muchas de las decisiones ya han sido adoptadas en la OCDE durante el proceso BEPS y los nuevos miembros se ven forzados a aceptarlas y a basarse en las medidas acordadas antes de poder participar en la toma de decisiones. La Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria –iniciativa conjunta del FMI, la OCDE, el Banco Mundial y la ONU– no mejora demasiado la situación: es cierto que puede traer algunos avances en términos de creación de capacidad, pero está limitada por su diseño (que la convierte en un «club» de organizaciones más que en un órgano representativo de los Estados Miembros) y por su autosubordinación al proceso BEPS (Kohonen 2016).

Además, los procesos de la OCDE conciben la membresía de un modo diferente al de la ONU, ya que las jurisdicciones sin soberanía plena pueden convertirse en miembros del Foro Global o del Marco Inclusivo, como lo han hecho varias dependencias de la Corona británica y territorios de ultramar. En la ONU, el Reino Unido participa con una sola voz (y tiene un voto), mientras que en el Foro Global hablan en su propio nombre Anguila, Bermudas, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Jersey, Isla de Man, Islas Turcas y Caicos, y Gibraltar.

El diseño del UNTC también le resta legitimidad, ya que incluye a expertos en función de su capacidad individual. La propia naturaleza del Comité descarta la responsabilidad política, que solo puede atribuirse a representantes formales de los gobiernos (como reconoce la OCDE en su estructura de dos niveles para el Marco Inclusivo).

En resumen, lo que sigue faltando es un órgano que: a) tenga una composición universal, y b) se integre a un nivel suficientemente alto para tomar decisiones en nombre de países o gobiernos soberanos.

3.2 Temas ausentes en la agenda

Más allá de esta laguna institucional en la gobernanza tributaria global, también se necesita contar con un foro que permita debatir o, al menos, plantear cuestiones que hasta ahora han encontrado un tratamiento nulo o superficial en el plano internacional y global.

Algunas de estas cuestiones están relacionadas con los impuestos aplicados a la extracción de recursos. A través de iniciativas como EITI o leyes pertinentes, se ha logrado aumentar la transparencia de los pagos efectuados a gobiernos, pero en la UE, EEUU y otros países subsisten varios problemas. Uno de ellos radica en determinar el verdadero valor de las materias primas que no necesariamente se negocian en mercados abiertos, sino dentro de cadenas de valor integradas.

Esto guarda relación con el tema de la competencia tributaria, que emprenden deliberadamente muchos países para atraer la inversión extranjera directa. Pese a que una y otra vez ha quedado demostrado que las tasas impositivas son, en el mejor de los casos, solo uno de los determinantes que marcan las decisiones de inversión de las empresas, su manipulación parece seguir siendo la receta preferida. La lógica intrínseca de este enfoque indica que las tasas impositivas caerán de forma generalizada y que podrían descender hasta niveles en los cuales sea imposible compensarlas mediante otras fuentes de ingreso. Actualmente no hay ningún sistema –ni siquiera los sistemas altamente integrados como la UE– que proporcione mecanismos a los países para resolver este problema.

Esto es aún más sorprendente cuando se crean regímenes tributarios preferenciales (en forma de subsidios) para potenciales inversores. Si bien el paquete de medidas

BEPS aborda la cuestión y pone el acento en una mayor transparencia (por ejemplo, en resoluciones tributarias), no hay hoy mecanismo alguno que permita dirimir conflictos entre países (si, por ejemplo, un país acusa a otro de otorgar a determinadas empresas incentivos tributarios perniciosos).

Hay otro tema fundamental que también está ausente en casi todos los enfoques orientados a los acuerdos globales en materia tributaria: la disputa entre los principios que instan a gravar a las empresas según el origen o la residencia. Los impuestos sobre los ingresos o beneficios resultantes de actividades internacionales (como inversiones transfronterizas) pueden ser aplicados allí donde se obtiene el ingreso (país de origen) o donde se encuentra establecida normalmente la persona que lo recibe (país de residencia). Existe una constante controversia, incluso en convenios bilaterales de doble tributación, para determinar cuál de los principios prevalece.

El tema también se superpone con la cuestión de cómo abordar el comercio intragrupo, es decir, las operaciones llevadas a cabo entre entidades separadas dentro de una única corporación. El método actual de atribuir bases imponibles combina los precios de transferencia con el principio de plena competencia. Las subsidiarias de una empresa común son tratadas como entidades separadas y gravadas individualmente. Las transacciones financieras entre dichas subsidiarias y las empresas matrices son tratadas como si se hubieran realizado entre entidades independientes. Se supone que los precios de bienes y servicios son comparables a los que existirían entre entidades independientes. Esto es problemático, porque en el caso de algunos bienes y servicios hay pocas o nulas opciones comparables, especialmente para intangibles como tasas de marcas o patentes. Dado que este sistema es muy complejo y ha generado muchos resquicios aptos para la evasión fiscal, varios expertos (por ejemplo, en la Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional) proponen que los precios de transferencia sean reemplazados, como base para la atribución de derechos tributarios, por una fórmula y que las empresas, incluidas todas sus subsidiarias, sean tratadas como entidades únicas (ICRICT 2015; Picciotto 2012). Hasta ahora, la OCDE y sus miembros han bloqueado el debate que plantea no una mera reforma, sino un reemplazo sustancial del sistema de precios de transferencia con fines tributarios.

4. Opciones para mejorar la gobernanza tributaria internacional

Para cubrir estas lagunas institucionales y sustanciales, es necesario desarrollar las instituciones existentes, establecer nuevas o combinar ambas variantes. Este desarrollo institucional debe cumplir ciertos requisitos funcionales y formales.

4.1 Qué debe lograr el nuevo órgano

1) Debe poder plantear nuevos temas en la agenda a medida que se presenten y sin que exista una minoría capaz de bloquear su tratamiento. Por ejemplo, aun bajo el Marco Inclusivo de la OCDE, los asociados originales al Plan de Acción BEPS ya han fijado el escenario y han excluido potencialmente ciertos temas (como el reemplazo de las normas de precios de transferencia por un sistema de imposición unitaria). Además, un nuevo marco institucional podría hacer más hincapié en las necesidades y los deseos de países pequeños o con menos recursos para aumentar así su integración sustancial.

2) La nueva institución debe ser capaz de negociar efectivamente nuevas regulaciones y asegurar que sus resultados no terminen siendo meros modelos técnicos y directrices voluntarias.

3) Podría considerar mecanismos por incumplimiento, desde denuncias nominales hasta la resolución efectiva de conflictos.

4) El nuevo órgano debe tener la capacidad necesaria para facilitar y apoyar la implementación de sus decisiones. Aunque esto suene un poco simplista, la capacidad es una condición predeterminante respecto a la posibilidad de participar en ciertos acuerdos (como el intercambio automático de información, que requiere una alta eficiencia en los sistemas de agregación/procesamiento de datos y puede ser inaccesible para los países que no están en condiciones de compartir el mismo tipo y la misma cantidad de datos que querrían recibir de otros); además, no deja de tener importancia quién crea capacidad y en qué condiciones: en otras palabras, quién le paga a los maestros y quién ha escrito los libros de texto (para ampliar este tema, v. Cortés Saenz/Ryding 2016).

En línea con los requisitos funcionales, el nuevo órgano deberá superar algunas de las deficiencias institucionales de sus predecesores.

a) Deberá tener una composición universal de Estados soberanos para evitar que el esfuerzo general se vea socavado incluso por países que son pequeños y actúan de manera individual, pero que no cumplen las disposiciones (como han demostrado los casos de Luxemburgo y Panamá).

b) Deberá tener la posibilidad de monitorear de forma independiente la implementación de sus decisiones (es decir que, para hacerlo, deberá contar con una mínima capacidad en términos de personal y recursos financieros).

c) Deberá cumplir ciertas normas que legitimen los resultados institucionales no solo frente a los gobiernos, sino también frente a los ciudadanos, para lo cual se podría imitar la apertura de procesos en la ONU, por ejemplo, con la inclusión (más o menos transparente) de actores no gubernamentales, como agrupaciones de interés público u otras organizaciones e instituciones internacionales.

4.2 Cómo debe conformarse el nuevo órgano

La pregunta sigue siendo dónde o cómo se puede conformar una institución que cumpla estos criterios. El establecimiento del Marco Inclusivo para la Implementación de las Medidas BEPS (v. arriba) es un intento que ya ha sido puesto en marcha. Sin embargo, la creación de nuevos marcos institucionales bajo los auspicios de la OCDE adolece de varias debilidades intrínsecas, que impiden satisfacer los criterios antes mencionados. La OCDE siempre será una organización dedicada, ante todo, a sus miembros plenos.

La ONU es el lugar que permitiría cubrir este vacío de legitimidad sin necesidad de reinventarse. El órgano encargado de resolver las cuestiones planteadas podría basarse en varios modelos.

1) Fortalecimiento del Comité de Expertos de la ONU: la opción más pertinente para apuntalar la capacidad de trabajo de la ONU en materia tributaria sería fortalecer el Comité de Expertos ya existente, como se decidió en la conferencia FpD3 de Addis Abeba (v. arriba). Sin embargo, esta opción no satisface los requisitos enumerados: no contaría con la legitimidad política necesaria (los expertos siguen actuando por su capacidad personal), no sería vinculante y tampoco proporcionaría capacidades adecuadas aunque se aumentara notablemente su «equipamiento».

2) Reversión del Comité de Expertos de la ONU: teniendo esto en cuenta, en el período previo a la conferencia

de Addis Abeba varios gobiernos y ONG propusieron modificar el actual Comité de Expertos y convertirlo en un órgano intergubernamental. Al igual que la ya existente Comisión de Estadística de la ONU, la Comisión de Asuntos Tributarios estaría integrada por expertos gubernamentales, pero mantendría su responsabilidad a escala nacional para tomar decisiones de carácter vinculante por consenso. Habría sido difícil imaginar a una comisión que creara legislación internacional vinculante en materia tributaria, pero podría haber servido como punto de apoyo para desarrollar enfoques existentes y fijar normas globales de facto (como hace la Comisión de Estadística al definir el PBI como parámetro para medir la riqueza de un país).

3) Creación de una comisión orgánica bajo los auspicios del ECOSOC: durante las negociaciones de la conferencia FpD3, se debatió otra variante en torno de la reconversión del Comité de Expertos: se propuso crear una comisión orgánica intergubernamental bajo los auspicios del ECOSOC y mantener el Comité existente como uno de sus órganos subsidiarios, a fin de preservar su competencia técnica y complementarla con una mayor legitimidad y obligación de rendir cuentas en el plano político. Queda por ver si una comisión orgánica podría tener una composición realmente universal. Por lo general, la cantidad de miembros en los órganos subsidiarios del ECOSOC es menor que la del propio Consejo (54). Hay una notable excepción: el Foro de las Naciones Unidas sobre los Bosques, que figura en el sitio web del ECOSOC como una comisión orgánica. Por otra parte, no hay norma alguna que impida al ECOSOC crear una comisión con una composición universal (Doc. ONU E/5715/Rev.2, p. 11). Para salir de este dilema, se podría formar un órgano bajo los auspicios de la Asamblea General (o de la Asamblea General y del ECOSOC). Como han mostrado los ejemplos del Foro Político de Alto Nivel sobre el Desarrollo Sostenible o la Comisión de Consolidación de la Paz, la creatividad institucional no supone algo insólito dentro del sistema de la ONU.

Sin embargo, durante las conversaciones de la FpD3, varios países miembros de la OCDE bloquearon cualquier propuesta dirigida a crear un nuevo órgano o institución. Los delegados plantearon su rechazo a la duplicación de entidades existentes, aunque una nueva institución podría contribuir claramente a cubrir lagunas sustanciales y de legitimidad en la gobernanza tributaria global. También se sugirió dejar los asuntos tributarios en manos de expertos y no politizarlos, algo que parece bastante curioso si se tiene en cuenta el énfasis que

habían puesto los mismos gobiernos en configurar un Marco Inclusivo que asegurara un compromiso político, sabiendo perfectamente que sin ese compromiso todo el proceso sería irrelevante. Por último, se sostuvo que ya existían mecanismos (especialmente en la OCDE) que se ocupaban en esencia de los intereses de los países del Sur y que no había fondos para financiar la secretaría de un mecanismo nuevo. Pero si había sido posible introducir nuevas cuotas de membresía para el Marco Inclusivo de la OCDE, ¿por qué no podía hacerse lo mismo en la ONU? En suma, la postura de los países del Norte deja entrever que algunos gobiernos prefieren mantener la estructura institucional de gobernanza tributaria tal como está, orientada hacia sus intereses y su influencia.

En pos del debate, convendría echar una mirada al pasado de la ONU. Desde la fundación de la Organización hasta 1954 hubo una Comisión Fiscal a la que se encomendó exactamente el mismo tipo de asuntos que hoy están en discusión. Por ejemplo, durante su cuarta sesión realizada en 1953, la Comisión abordó: «1) problemas tributarios internacionales, especialmente el problema de los incentivos tributarios destinados a aumentar el flujo internacional de capital privado para el desarrollo económico de países subdesarrollados; 2) servicio tributario internacional; 3) aplicación de impuestos a la agricultura (...)» (Naciones Unidas 1954) y muchas otras cuestiones.

4) Creación de un convenio global sobre impuestos y un órgano de tratados: si la ONU resulta ser el espacio equivocado para avanzar en el ámbito de la gobernanza tributaria global, se podría adoptar alternativamente un Convenio Internacional sobre Cooperación Tributaria. Este acuerdo permitiría, por ejemplo, definir jurídicamente qué constituye una práctica tributaria perniciosa, establecer mecanismos independientes de arbitraje entre sus miembros y también fijar normas a las organizaciones internacionales respecto al tipo de apoyo otorgado para la creación de capacidad. Tal como ocurre con la Convención Marco sobre el Cambio Climático o con el Convenio sobre la Diversidad Biológica, un órgano de tratados supervisaría su implementación, formularía protocolos opcionales y crearía una función de secretaría para generar competencias especializadas en aspectos técnicos y de control.

5) Creación de una nueva organización internacional: la propuesta de mayor alcance apunta a crear una nueva entidad multilateral o global con su propia gobernanza, membresía y secretaría. Una Organización Tributaria Internacional

recién establecida podría ser diseñada de manera tal que cumpla todos los criterios antes mencionados y que se configure como una agencia especializada de la ONU o como un órgano situado fuera del sistema de las Naciones Unidas. Como ocurre en los campos de la salud, el comercio o la alimentación y agricultura, cabe suponer que dicha organización podría redactar normas, estándares y reglamentaciones internacionales vinculantes, y hacer que se apliquen a través de un sistema de arbitraje o solución de controversias. Los casos de la Organización Mundial de la Salud (OMS), la Organización Mundial de Comercio (OMC) o la Organización de las Naciones Unidas para la Alimentación y la Agricultura (FAO) dejan en claro al mismo tiempo que el diseño institucional es de suma importancia. Se pueden visualizar problemas, por ejemplo, en las discusiones sobre un proyecto de marco para la colaboración con agentes no estatales en la OMS o en el actual debate sobre las relaciones entre el comercio y otras ramas del derecho internacional. Si se considera el clima político vigente y su escepticismo frente a una mayor integración global y a la posibilidad de crear nuevas instituciones internacionales, esta propuesta parece poco realista, aunque existen otras similares que provienen no solo de activistas o académicos. Ya en 2001, en la preparación para la primera Conferencia sobre Financiación para el Desarrollo celebrada en Monterrey, el Grupo de Alto Nivel sobre la Financiación para el Desarrollo («Grupo Zedillo») propuso

[que se] consideren las posibles ventajas de una Organización Tributaria Internacional, con el fin de:

Cuando menos, reunir estadísticas, determinar tendencias y problemas, presentar informes, brindar asistencia técnica y elaborar normas internacionales sobre política y administración en materia tributaria.

Vigilar la evolución de los acontecimientos en materia tributaria (...).

Tomar la iniciativa para restringir la competencia tributaria destinada a atraer a empresas transnacionales con incentivos excesivos e imprudentes.

Desde un punto de vista algo más ambicioso, elaborar procedimientos de arbitraje cuando surjan fricciones entre países sobre cuestiones tributarias.

Patrocinar un mecanismo de intercambio multilateral de información tributaria (...).

Tal vez lo más ambicioso sería que una Organización Tributaria Internacional tratara a su debido tiempo de proyectar y concretar un acuerdo internacional sobre una fórmula de tributación unitaria de las empresas internacionales (Doc. ONU A/55/1000, pp. 27-28).

5. Epílogo

La idea de fortalecer institucionalmente a la ONU en su trabajo sobre justicia tributaria no ha llegado a su fin en modo alguno con la conclusión de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo o el Primer Foro de Financiación para el Desarrollo, realizado en abril de 2016. A partir de la publicación durante el mismo año de los denominados «Panamá Papers» y «Bahama Leaks», varios actores internacionales han reimpulsado la creación de un «Órgano Intergubernamental de la ONU en Materia Tributaria», más allá de la forma concreta que termine adoptando esa entidad. Entre los incansables promotores de la idea se cuentan activistas de la sociedad civil en las filas de la Alianza Global por la Justicia Fiscal (por ejemplo, Eurodad, 2016), así como diplomáticos y políticos. En septiembre de 2016, durante las semanas de apertura de la 71ª Asamblea General, el presidente ecuatoriano Rafael Correa reiteró el llamado a crear un órgano adecuado de la ONU a raíz de los «Panamá Papers» (Correa 2016). El 6 de octubre, el G-24 –un grupo que coordina las posiciones de los países en desarrollo en el contexto de las instituciones de Bretton Woods, cuyos miembros incluyen a Brasil, China, la India y Nigeria– emitió un comunicado que insta a «una mayor participación de los países en desarrollo en las actividades del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, que debería adquirir un carácter intergubernamental». Y pocos días después, el Experto Independiente de la ONU sobre la promoción de un orden internacional democrático y equitativo marcó la necesidad de contar con un órgano que aborde el problema de la evasión y la competencia tributaria nociva, así como con un «instrumento jurídicamente vinculante en la órbita de la responsabilidad social corporativa, que establezca la obligación de pagar impuestos allí donde se generen los beneficios y que prohíba trasladar beneficios».

En resumen, los debates en torno de la gobernanza tributaria global recién han comenzado. Será interesante ver hacia dónde se dirigen, dadas las múltiples opciones con que cuenta la comunidad internacional para crear mecanismos institucionales con el fin de frenar la evasión/elusión y las formas innecesarias de competencia tributaria.



Bibliografía

- CEPA** (2015): *Illicit Financial Flows – Report of the High Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa*. Addis Abeba. <www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/iff_main_report_26feb_en.pdf>.
- Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Corporativa Internacional (ICRICT)** (2015): *Declaration of the Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation*. <www.icrict.org/wp-content/uploads/2015/06/ICRICT_Com-Rec-Report_ENG_v1.4.pdf>.
- Correa, Rafael** (2016): «Tax Havens are a Global Shame. Now is the Time to Put an End to Them». En: *Huffington Post*, 27/9/2016. <www.huffingtonpost.com/entry/tax-havens-are-a-global-shame-now-is-the-time-to-put-an-end-to-them_us_57e99fdce4b082aad9b64335?>.
- Cortés Saenz, Hernán/Ryding, Tove Maria** (2016): *For Whose Benefit? A Different Perspective on Tax Inspectors Without Borders*. Bruselas: Eurodad. <<http://eurodad.org/files/pdf/1546652-for-whose-benefit-a-different-perspective-on-tax-inspectors-without-borders.pdf>>.
- Eurodad** (2016): *An Intergovernmental UN Tax Body – Why We Need It and How We Can Get It*. Eurodad Briefing Paper, agosto de 2016. Bruselas. <<http://eurodad.org/files/pdf/57c415129e059.pdf>>.
- FMI/OCDE/ONU/Banco Mundial** (2016): *The Platform for Collaboration on Tax*. Interagency Task Force on Financing for Development Issue Brief Series. Nueva York. <www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2016/01/The-Platform-for-Collaboration-on-Tax-IMF-OECD-UN-WBG_IATF-Issue-Brief.pdf>.
- Kar, Dev/Spanjers, Joseph** (2015): *Illicit Financial Flows from Developing Countries: 2004-2013*. Washington, DC/Global Financial Integrity. <www.gfintegrity.org/wp-content/uploads/2015/12/IFF-Update_2015-Final-1.pdf>.
- Kohonen, Matti** (2016): *World Bank and IMF: Where Do They Stand on Progressive and Responsible Taxation?* Proyecto Bretton Woods At Issue, agosto. <www.brettonwoodsproject.org/2016/08/world-bank-imf-stand-progressive-responsible-taxation/>.
- Montes, Manuel F.** (2016): *Five Points on the Addis Ababa Action Agenda*. South Centre Policy Brief N° 24, marzo. <www.southcentre.int/wp-content/uploads/2016/03/PB24_Five-points-on-Addis-Ababa-Action-Agenda_EN.pdf>.
- OCDE** (2016): *Inclusive Framework for BEPS Implementation – Background Brief*. París. <<https://www.oecd.org/ctp/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>>.
- Organización de las Naciones Unidas** (1954): *Yearbook of the United Nations 1953*. Nueva York. <<http://unyearbook.un.org/>>.
- Picciotto, Sol** (2012): *Towards Unitary Taxation of Transnational Corporations*. Londres. <www.taxjustice.net/2014/01/14/towards-unitary-taxation-transnational-corporations-sol-picciotto/>.
- Rixen, Thomas** (2016): «Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal». En Peter Dietsch/Thomas Rixen: *Global Tax Governance—What Is Wrong With It and How To Fix It*. Colchester, pp. 325-349.



Acerca del autor

Wolfgang Obenland es coordinador de Programas del Foro de Política Global en Bonn, Alemania.
Contacto: <europe@globalpolicy.org>.

Traducción: Mariano Grynszpan.

Aviso legal

Fundación Friedrich Ebert | Política Global y Desarrollo,
Hiroshimastrasse 28 | 10785 Berlín | Alemania

Responsable:
Thomas Mättig | Coordinador de Diálogo sobre Globalización

Teléfono: +49-30-269-35-7415 | Fax: +49-30-269-35-9246
<www.fes.de/GPol/en>.

Para solicitar publicaciones:
<Christiane.Heun@fes.de>.

Se prohíbe el uso comercial de los medios publicados por la Fundación Friedrich Ebert (FES) sin un consentimiento escrito de la FES.

Política Global y Desarrollo

El Departamento de Política Global y Desarrollo de la FES fomenta el diálogo Norte-Sur y lleva los debates sobre problemas internacionales al ámbito público y político de Alemania y Europa. Ofrece una plataforma para la discusión y el asesoramiento con el objetivo de fortalecer la conciencia sobre las relaciones globales, desarrollar escenarios y formular propuestas de acción política. Esta publicación aparece en el marco del proyecto de globalización, cuyo responsable en calidad de coordinador es: Thomas Mättig, thomas.maettig@fes.de.

Los puntos de vista expresados en esta publicación no coinciden necesariamente con los de la FES.



ISBN
978-3-95861-856-5