

La Fiscalización frente al Fraude Tributario Internacional

La Fiscalización Tributaria frente a un nuevo desafío

Autor: C.P.N. Catinot, Silvia Guadalupe

1 - Introducción

El presente trabajo tiene por finalidad analizar el fenómeno de la evasión tributaria en el contexto internacional, su importancia, sus causas, efectos y las acciones de control que han encarado algunas Administraciones Tribu-

rias del mundo. Asimismo, se ha pretendido complementar su estudio exponiendo el caso particular de nuestro país y su posición actual frente a este fenómeno.

2 - Evasión, Fraude y Elusión Fiscal

A la evasión tributaria se la ha conceptualizado como "el fraude antijurídico por abuso en las formas"

Este fenómeno difiere sustancialmente del que se conoce como elusión tributaria, economía de opción o "tax avoidance", por medio del cual, el contribuyente elige entre varias formas iguales legítimas, ya que nada le impide a, éste realizar sus negocios de tal forma que pueda pagar el menor impuesto posible, siempre que lo haga dentro de la Ley.

Evasión, es pues, todo acto u omisión que, contrariando la ley fiscal, provoca la disminución o total eliminación de la carga tributaria.

Obsérvese que existe una relación de género y especie entre la evasión y el fraude fiscal. Esto es así, por cuanto, para que se verifique el fraude debe mediar el elemento subjetivo (dolo), mientras que la evasión puede darse por culpa o negligencia en el accionar del contribuyente.

La evasión tributaria (tax gap) constituye uno de los temas

esenciales para la Administración Tributaria. A este fenómeno se le conoce con diversos nombres. En los Estados Unidos, por ejemplo, generalmente se utiliza el término "elusión tributaria" para describir la reducción de la obligación tributaria a través de medios que, aunque discrepan de la Ley o su intención, no son fraudulentos (es decir, no se propone defraudar), o el fraude no se puede comprobar, y el término "evasión tributaria", para describir la forma de evitar las responsabilidades tributarias mediante el fraude premeditado e intencional, ocultación, etc. Independientemente de como se lo denomine a este fenómeno, las actividades de los contribuyentes tendientes a evitar sus propias responsabilidades para con las Administraciones Tributarias constituyen una gran preocupación.

La evasión fiscal constituye un flagelo social por cuanto repercute en la estructura misma del Estado, disminuyendo los ingresos derivados de recursos tributarios, imposibilitando la puesta en práctica de cualquier plan económico.

3 - La Evasión Tributaria en el Contexto Internacional

En el presente siglo se han operado importantes modificaciones en la estructura económica mundial que han determinado cambios en las relaciones comerciales y financieras entre las distintas regiones del mundo.

Estos profundos cambios que presenciamos atónitos en nuestros días implican que un gran porcentaje de las técnicas y herramientas que hasta ahora los agentes económicos habían

utilizado para conquistar los mercados extranjeros, se tornan obsoletas en lo mediato, apareciendo medios e instrumentos más ágiles y operatorias más complejas.

Se aprecia con mayor frecuencia la realización de operaciones de exportación e importación con condiciones y características particulares (intercambios compensados o "tie in sales" en sus diferentes modalidades: trueque o "barter", compra

con contrapartida o "counterpurchase", cuenta comprobante o "evidence account", intercambio compensado u oferta de compra o "compensation or buyback", acuerdo compensado o "clearing agreement", comercio triangular o "switch or triangular trade", canje o "swap" y compensación parcial o "offset arrangement") y las transferencias internacionales de servicios.

Las telecomunicaciones se han convertido en el sistema nervioso de la sociedad humana y la tendencia a la unificación del mercado mundial de los servicios se está viendo en este campo. Esto ha llevado a profundas transformaciones tecnológicas operadas en este sector; fenómenos como la fusión de empresas multinacionales de suministro de bienes y servicios en el sector, la homogeneización de una sola red pública mundial de telecomunicaciones y la generación de una economía de escala mayúscula.

Asimismo es dable mencionar, que la cambiante situación del comercio mundial ha generado el desarrollo de agrupamientos y grupos económicos más grandes, tendientes a incrementar su competitividad en el mercado internacional, tales como, los denominados "joints ventures internacionales" y las empresas multinacionales y transnacionales.

Se puede afirmar que la política tributaria ha sido afectada como consecuencia de estos cambios, especialmente, por la globalización de los mercados, debido a la alta elasticidad del pago de impuestos con relación al alto grado de la tributación efectiva de un sistema tributario.

Como es sabido, el sistema de alícuotas, bases tributarias, normas fiscales, etc., difiere sustancialmente entre los distintos países, estimulando estos factores, entre otros, la migración de los flujos de capital y trabajo en busca de los lugares donde la carga tributaria efectiva es menor.

Esta es, quizás, la razón por la cual han proliferado en los últimos años las operaciones de planificación tributaria internacional. Verbigracia, la migración de los capitales en dirección a los paraísos fiscales y el aumento de la práctica de los precios de transferencias.

En este nuevo orden económico, en el cual los factores de producción son potencialmente móviles en términos internacionales, la política tributaria se ha convertido en un factor relevante en la toma de decisiones de los agentes económicos.

Por otro lado, la existencia de paraísos fiscales y las diferencias existentes entre los diversos sistemas impositivos, dados a la gran movilidad del capital y a la falta de estructura de las Administraciones Tributarias de los países industrializados, han creado el ambiente propicio para la práctica de precios de transferencias.

A los movimientos de capitales relativos a inversiones directas, productivas, se agregan, en los países en desarrollo, las inversiones de capitales a corto plazo, ligadas, estas últimas, a objetivos puramente especulativos y originadas en la aparición de nuevos instrumentos y formas operativas del mercado financiero -intercambios de tasas entre empresas de distintos países (swaps) sujetas a regímenes diferentes de tributación, fideicomisos financieros, contratos bancarios particulares, etc..

La complejidad de los mercados financieros y las dificultades y deficiencias de las Administraciones Tributarias en la identificación del hecho generador de la obligación tributaria para el contribuyente, de la base de cálculo, etc., hacen cada vez más común la utilización de la intermediación financiera como medio para viabilizar la evasión y la elusión fiscal, especialmente, cuando las operaciones son realizadas desde paraísos fiscales.

A ello se suma la existencia de ciertas transacciones moder-

nas que involucran alta tecnología, las que se muestran a todas luces incontrolables bajo el aspecto de la territorialidad, origen destino e identidad de beneficiarios, entre otros aspectos, de tal forma que los sistemas tributarios más modernos tienen enormes inconvenientes para su control.

Por otro lado, la globalización ha incrementado las posibilidades de realizar compras por medio de tarjetas de crédito internacionales, remesa postal, vía Internet, etc., lo que ha incentivado el crecimiento de la demanda en los países de menor tributación.

Aún cuando el trabajo es un factor de producción poco móvil, este proceso ha incentivado a las personas físicas a trabajar e invertir en varios países, siendo posible que las rentas obtenidas por los individuos provengan de actividades ejecutadas simultáneamente en varios países del mundo.

Como puede verse, el sistema económico internacional alberga un sin número de atractivas alternativas y oportunidades de inversión pero de muy difícil control para las Administraciones Tributarias. Conocedores del bajo riesgo al que están expuestos los agentes económicos por sus operaciones en el mercado internacional, tienden a realizar negocios fraudulentos que suelen pasar totalmente desapercibidos por las Administraciones Tributarias.

La elusión y evasión tributaria no son fenómenos que se limitan al contexto internacional ya que, en efecto, mucho de ello se lleva a cabo estrictamente en un contexto puramente local. Sin embargo, las dificultades para detectar y combatir la elusión y evasión tributaria se agravan seriamente cuando se producen en el contexto internacional.

Sabido es que que ellas resultan injustas e inequitativas para los contribuyentes que cumplen pero, además, estos fenómenos generan serios impactos presupuestarios e igualmente internacionales.

Con la creciente sofisticación de los contribuyentes, la dificultad para identificar y subsanar la elusión y evasión, se ha tomado todo un reto.

3.1 - ANALISIS DE ALGUNAS FORMAS DE EVASION.

Merceden ser consideradas algunas conocidas formas de evasión que, si bien inciden fundamentalmente en el campo internacional que considero prioritario, también pueden ser utilizadas (algunas de ellas) dentro del país para reducir o eliminar la carga tributaria:

A) Falsa facturación de operaciones: Se trata de casos en que la cantidad de bienes comprados o vendidos o su valor no se ajustan a la realidad de la operación, cabe distinguir:

- * Cuando se efectúa entre empresas de algún modo vinculadas, generalmente con sedes en distintos países, algunos de los cuales presentan ventajas en el tratamiento impositivo.
- * Cuando se efectúan entre partes independientes que fijan precios superiores o inferiores a los de mercado; por supuesto, también podrán respetar los precios y alterar las cantidades, o bien, variar ambos elementos.
- * Por su real importancia vale la pena destacar el uso de sobrefacturación de importaciones o subfacturación de exportaciones que suelen hacerse entre partes independientes en connivencia. Con estos mecanismos pueden lograrse varios efectos. Cuando existe control de cambios, obtener un valor de moneda extranjera que queda fuera del país, ya que las autoridades monetarias liquidan oficialmente un menor valor de dicha divisa. Pero

56

aún cuando no existan cambios controlados, la misma maniobra puede hacerse a fin de reducir el monto de ventas o aumentar el costo de lo importado, logrando también las consiguientes ventajas impositivas. Cuando en el país existen normas estrictas de comercialización, la factura de compra subvaluada permitirá que los costos declarados ante la autoridad facultada para fijar los precios admita dichas facturas, burlando de esta manera, el control estatal, inflandó, al mismo tiempo, los costos internos.

* Ventas sin facturar: Se efectúan a fin de reducir la incidencia fiscal sobretodo en los impuestos sobre las ventas y a las rentas.

* Facturación sin operaciones tendiente a favorecerse con desgravaciones por la adquisición de bienes con franquicias. En estos casos existen, sin embargo, una serie de indicios que pueden denotar que los precios de transferencias fueron fijados artificialmente, por lo que justificaría una investigación que versare sobre los siguientes puntos: Si los precios fijados difieren de los declarados a los efectos aduaneros; si las mercaderías vendidas se despachan a un destino pero se facturan a otro; si se efectúan pagos por uso de marcas de comercio o regalías o se otorgan descuentos o se pagan comisiones importantes a una empresa extranjera de un país de bajas tasas de importación; si una empresa realiza operaciones con sociedades en países con baja presión fiscal o en los que se admiten valiosas desgravaciones tributarias o exenciones; si un grupo económico concentra su convenio de exportación en compañías exportadoras ubicadas en paraísos fiscales

- B) Sumas giradas a sociedades matrices como intereses o regalías: las que generalmente resultan deducibles para el pagador y, en realidad, no son más que dividendos.
- C) La situación inversa, es decir, cuando en virtud de acuerdos fiscales los dividendos son imponibles en el país fuente a un impuesto más bajo que la retención en la fuente sobre los honorarios, intereses o regalías, se opta por hacer figurar giro de dividendos.
- D) Facturación sin ventas: Se presenta cuando resulta factible solicitar desgravaciones por compras. Estas a efectos de gozar de citado beneficio fiscal se documentan con facturas falsas provenientes de supuestos proveedores.
- E) Imputación a sucursales de gastos sobrestimados en la Casa Matriz: Esta operatoria es frecuente pero desde el punto de vista técnico práctico presenta dificultades sustantivas por la complejidad de determinar la razonabilidad de los gastos imputables a sucursales. Si bien es cierto que el recurso que se presenta como más atractivo es el "principio de la independencia", no se puede aseverar que el mismo facilita la resolución de esta cuestión.
- F) Honorarios presumiblemente sobrestimados por suministro de asistencia técnica, ocultamiento o falsa descripción de actividades que importan ingresos y sobrestimación de costos en proyectos "llave en mano".
- G) Subremuneración de entidades locales; maniobra que se realiza cuando de esta manera se pagan menos impuestos a escala mundial.
- H) Industrias de productos originales: Se prestan a la elusión fiscal por el cuantioso margen que suele existir entre el valor de los productos y el costo de producción, como así también, por los gastos vinculados al desarrollo de la investigación.
- I) Casos de Agencias falsas: Aedias aparentemente en forma independiente pero están bajo el control de casas matrices

extranjeras que le dictan la operatoria.

- J) Empresas con pérdidas permanentes: Usualmente sugieren prácticas poco comerciales y quizás manipulaciones con proveedores y/o clientes.
- K) Cancelación de deudas entre compañías: Estas operatorias usualmente no tienen el debido reflejo impositivo.
- L) Saldos significativos en cuentas de pérdidas o ganancias que no se distribuyen: lo que puede deberse a reservas no identificadas o a la ocultación de prudentes provisiones por gravámenes que se han evadido.
- M) Pagos por patentes que ya han expirado.
- N) Cambios en el sistema contable lo que puede tener incidencias tributarias.

3 . 2 - EMPRESAS MULTINACIONALES Y TRANSNACIONALES.

La expresión "empresa transnacional" se usa para designar a las empresas de cualquier volumen que tienen su sede en uno o más países y funcionan en otros.

De esta manera se busca una unidad de concepto y criterio que supera la diferencia entre "la empresa productora multinacional", o "la empresa comercializadora multinacional" o las empresas de propiedad y/o control financiero internacional

A estas empresas les corresponde una parte importante del comercio mundial, controlando muchos eslabones del sistema internacional de distribución. Promueven vastos traslados de capital y tienen a su cargo, en gran medida, el funcionamiento de los mercados financieros internacionales.

En las empresas multinacionales y transnacionales, la evasión y elusión tributaria tienen especial relevancia como consecuencia de la política integracionista que siguen actualmente la mayor parte de los países del mundo.

Desde la reconocida complejidad de los fenómenos financieros, motivada por la incidencia de factores políticos, jurídicos y económicos, las empresas multinacionales plantean problemas afines a cada uno de estos factores, que requieren tratamiento independiente, en el que deben aplicarse los principios y métodos propios de cada disciplina, sin perder de vista la coordinación imprescindible para lograr la comprensión cabal del fenómeno.

Desde el punto de vista político, íntimamente vinculado a los intereses fiscales de los Estados en que funcionan estas empresas, el gran problema es la determinación de a cuál de ellos pertenece la potestad tributaria.

Los problemas jurídicos están localizados en la naturaleza de estas empresas en relación con los conceptos tradicionales de derecho privado, requisito de la personería jurídica, relaciones entre casas matrices con sus establecimientos permanentes en el extranjero fundamentalmente sus sucursales pero también con sus filiales.

Generalmente estas empresas eluden sus obligaciones tributarias, entre otras formas, mediante interpretaciones extensivas de normas legales a su favor, formas particulares de valuación y el encuadramiento de sus operaciones de bajo formas jurídicas inadecuadas. Los aspectos económicos radican principalmente en los efectos que en este campo produce la regulación jurídica-tributaria de estas empresas que, en estas últimas décadas, han adquirido relevancia con la implantación de zonas de libre comercio y mercados comunes, lo que ha puesto de manifiesto la importancia de la armonización de las legislaciones de los Estados partes.

Todos estos temas han sido objeto de detenidos estudios y controversias entre los Estados relacionados con sus intereses

Se

fiscales y, entre la generalidad de ellos y las empresas, en lo que tiene que ver no sólo con la evasión, sino también con la llamada elusión, o economía impositiva, o tax avoidance en la terminología internacional habitual.

El mercado globalizado ha cambiado el rumbo de las inversiones hasta del propio capital a largo plazo. Las empresas multinacionales y transnacionales se han expandido aprovechando las nuevas modalidades operativas del sistema financiero internacional, así como también, regímenes de facilidades promocionales (verbigracia: Régimen de facilidades promocionales para Empresas Argentinas o Extrazona de Comunidad Europea para finalizar los procesos de producción en la Isla de Madeira -Portugal- el que contempla un régimen de gravámenes aduaneros iguales a los de la Comunidad Europea y beneficios y exenciones impositivas hasta el año 2011); hechos éstos que han llevado a que muchos procesos productivos se desarrollen en varios países.

Tales circunstancias han impuesto a los países redoblar sus esfuerzos, formar especialistas, suministrar técnicas y mejorar su capacidad de decisión en sus relaciones con las mismas en tópicos tales como la determinación de estrategias de negociación, las fórmulas contractuales y la fiscalización de las mismas una vez establecidas en el país.

Han impuesto una dificultad adicional a las Administraciones Tributarias de los distintos países tales como cómo tributar, fiscalizar y repartir el producido de la recaudación de estas empresas que realizan actividades simultáneas en diferentes partes del mundo.

Las grandes corporaciones han comenzado a producir y vender en más de un país, resultándoles más fácil -mediante el empleo de nuevas tecnologías- transferir información, royalties, programas y servicios a otros países.

Esto sin lugar a dudas motivó el surgimiento de mayores dificultades en el control de estas operaciones multinacionales por parte de los gobiernos nacionales.

De la misma manera que todos los contribuyentes, estas empresas actúan en busca de minimizar sus obligaciones tributarias. La diferencia es que para alcanzar este objetivo realizan lo que se conoce como Planificación Tributaria Internacional. Sus transacciones son de difícil control por parte de las Administraciones Tributarias. Muchas veces, dichas operaciones presentan ventajas y son perfectamente legales, ya que estas empresas se aprovechan de diferencias existentes en las legislaciones fiscales de los distintos países, realizando elusiones fiscales. En otras ocasiones simplemente practican lo que se conoce como " evasión" o " fraude fiscal".

Además, aquellos grandes holdings que operan fuertemente en mercados oligopolizados tienen poder para negociar ventajas fiscales a cambio de inversiones directas. Concientes de la gran necesidad que tienen los países en desarrollo por capitales, tecnología y generación de empleos, estas empresas inician un proceso de dura negociación, creando una especie de subasta de beneficios fiscales en estos países.

Con el objetivo de minimizar sus costos globales, las multinacionales y transnacionales se ven incentivadas preferentemente por países en los que la tributación efectiva es menor; constituyéndose la forma y el quantum de la tributación en una variable de suma importancia para la localización de sus operaciones.

Sin embargo, ésta no es la única manera que emplean para minimizar sus costos dado que también suelen reducir sus obligaciones tributarias globales mediante la asignación de parte de sus utilidades en dirección a países de carga tributaria más leve.

Tampoco se desconoce la utilización que hacen estas empresas de la práctica de los precios de transferencias, o sea, la manipulación de operaciones internacionales entre empresas interrelacionadas con el objeto final de disminuir cargas tributarias.

Esta manipulación de los precios de transferencia puede acarrear distorsiones relacionadas con la evasión de divisas, la evasión fiscal y disparidades en la asignación de recursos con la consiguiente reducción de la renta tributaria.

3.2.1. - PLANIFICACION TRIBUTARIA INTERNACIONAL.

Las empresas multinacionales y transnacionales actúan generalmente en busca de minimizar sus obligaciones tributarias al igual que los demás contribuyentes por su innata propensión a erogar hacia el erario público lo menos posible.

A fin de lograr este objetivo realizan lo que se conoce como Planificación Tributaria Internacional o "International Tax Planning".

Esto sin lugar a dudas genera serios problemas para las Administraciones Tributarias.

Cuando se efectúa la planificación tributaria, estas empresas suelen realizar operatorias que les permiten optimizar la tributación conjunta en dos o más países. Una operatoria común realizada por compañías multinacionales, consiste en que una compañía residente en un determinado país obtiene fondos prestados en su país de residencia por parte de un tercero; fondos éstos que utiliza en una o más compañías intermedias, deduciendo el interés pactado o estipulado en el país de residencia y en el país originario del inversor. Este tipo de transacciones es denominado "double dips" (que puede traducirse como doble deducción).

Un claro ejemplo de esta operatoria podría ser: una compañía residente en el país A toma un préstamo y con este importe adquiere acciones de una compañía radicada en el país B. Esta última con los fondos obtenidos con la emisión de acciones le presta, a su vez, ese dinero a una tercer compañía domiciliada en el país C quien lo coloca en actividades rentables. La ventaja para los inversores propietarios de estas tres compañías -que lógicamente son los mismos-, reside en que, por un mismo préstamo, deducen dos veces el interés pagado -en el país A y en el país C.

Cabe aclarar que nuestro país no tiene normas legales ni administrativas que impidan o prohíban estas prácticas ciertamente abusivas por parte de los contribuyentes; como así tampoco la Administración Tributaria local tiene herramientas para evitar este tipo de planificación.

3.2.2 - PRECIOS DE TRANSFERENCIAS TRANSFER PRICING.

Las normas internacionales que regulan las operaciones realizadas entre compañías vinculadas están basadas en el principio de " arm 's length transaction".

En el Convenio de la OCD del año 1977, en su artículo 9, apartado 2, lo define como "...el precio y las condiciones acordadas en negociaciones entre partes independientes".

Es, en síntesis, que el precio debe ser pactado como si fueran partes independientes, para que cada uno de los Estados que intervengan en la operación, de acuerdo con el criterio de asignación de fuente tributaria que haya adoptado, obtenga su cuota de materia imponible.

A efectos de controlar el cumplimiento del principio de "arm's length transaction" se utilizan diversos métodos; entre los más comunes, denominado métodos básicos, se encuentran:

- El método de comparación de operaciones no controladas (Comparable Uncontrolled Price Method).
- El método del Precio de Reventa (resale Price Method).
- El método del Costo Plus (Cost-Plus Method).
- Una mezcla de métodos básicos. Este es precisamente el método que utiliza nuestro país, surgiendo el mismo de la norma contenida en el artículo 8 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, la que regula los precios de transferencias en las operaciones de importación de bienes.

La aplicación del principio "arm's length transaction" para determinar el valor de mercaderías y servicios para operacio-

nes entre compañías vinculadas está particularmente contemplado para operaciones internacionales.

Es de destacar que el combate de las prácticas de precios de transferencias representa un alto costo para las finanzas públicas de los países. A la pérdida potencial de los ingresos provenientes de la migración de la base imponible en estos países, se suma la elaboración de una legislación moderna y la inversión en una fiscalización más eficiente.

La eliminación de la práctica de los precios de transferencias no sólo requiere que los países desarrollen una legislación coherente que permita controlar operaciones de precios de transferencias, sino que es prioritario que ésta sea efectiva. Esto implica que las Administraciones deberán contar con personal capacitado y entrenado, recursos y facilidades disponibles. Estas últimas referidas a la posibilidad de quebrar del secreto bancario, judicial, fiscal, etc.

4 - Causas de Fraude Tributario Internacional

El examen de este fenómeno en el contexto nacional como internacional, sus causas y consecuencias, permiten colegir su grado de complejidad y su carácter dinámico.

Su reducción dependerá, principalmente de la remoción de los factores que conllevan tales causalidades.

Ciertas causas de evasión, tales como la inflación, el nivel de actividad, el tipo de cambio, el destino del gasto público, la existencia de actividades ilícitas, etc. resultan ser variables que, si bien escapan especialmente al ámbito tributario, actúan como incentivo de incumplimiento.

No obstante, reconocer la evasión tributaria su origen en muy diversas causas, sin hesitación, se ubica en primerísimo plano, la insuficiencia de los órganos de recaudación y fiscalización tributaria y la complejidad y cantidad de modificaciones introducidas en las leyes de impuestos.

Si un ente recaudador no efectúa controles exhaustivos no induce al respeto por el cumplimiento de las normas impositivas. Por lo que, se puede aseverar, que la innata propensión humana a erogar lo menos posible con destino al erario público, se ve estimulada por la probabilidad de no detección de omisión.

La reducción de la evasión involucra, principalmente, a los entes de control que deberían hacer una acción más efectiva de seguimiento.

La estructura deficiente del sistema tributario resulta también una de las causas de evasión fiscal.

Cuando el sistema tributario no contempla una composición adecuada de gravámenes; si no se adecúa a los criterios generales de equidad; si los tributos no se complementan entre sí; si la carga tributaria resulta excesiva; si el número de gravámenes resulta desproporcionado; si la complejidad técnica con que se instrumentan afectan la transparencia de las normas, su precisión, etc., se obstaculiza seriamente el cumplimiento voluntario y, por ende, se incrementa la evasión y el fraude fiscal.

Los factores antes descriptos condicionan el nivel de cumplimiento voluntario, pero en un medio en que, la evasión fiscal reviste características significativas resulta necesario para coadyuvar a tal objetivo, contar con una Administración ágil, eficiente, que haga sentir su presencia a fin de evitar al contribuyente, la posibilidad de dejar de cumplir de manera más o menos impune.

5 - El control de la Evasión Tributaria Internacional

La solución para reducir o mitigar la evasión fiscal internacional se expresa en un campo relevante del Derecho Tributario, cual es el de la Administración Tributaria encaminando su accionar a mejorar el nivel general de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

5.1 - LA FUNCION DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

La misión de las Administraciones Tributarias en este aspecto se lleva a cabo mediante las facultades que le concede la legislación impositiva respectiva, es decir, del modo dispuesto por las Leyes y disposiciones fiscales propias.

Contar con información sobre los comportamientos económicos de los distintos sectores que actúan en el sector internacional y anticipar perfiles de conducta son algunas de las acciones que han encarado las distintas Administraciones Tributarias.

Se puede afirmar que la reducción de la evasión fiscal en el contexto internacional dependerá, en gran medida, de la definición e implementación de una política de fiscalización adecuada a las características del medio respectivo.

Algunos países, por ejemplo, han avanzado notoriamente en las normativas que rigen a las empresas transnacionales; así en los Estados Unidos todas ellas están obligadas a presentar por Ley cada año, el Estado de Ingresos y Gastos y el Balance General de todas sus empresas afiliadas en el extranjero, como también, una relación de las transacciones realizadas con ellas.

La lucha contra la elusión y evasión tributaria en el campo internacional requiere que las Administraciones Tributarias dispongan tanto de medidas locales suficientes como de la Cooperación de otras Administraciones Tributarias nacionales.

Las Administraciones Tributarias deben estar vigilantes para fortalecer, siempre que sea posible, sus disposiciones lega-

56

les reguladoras y administrativas, así como sus poderes de investigación, además de compartir experiencias, particularmente, sus éxitos en el fraude internacional.

Se deben realizar esfuerzos para facilitar, mejorar y extender los intercambios de información de acuerdo con los convenios internacionales existentes, y procurar nuevos arreglos de carácter bilateral y multinacional para lograr las necesidades no satisfechas a fin de emprender acciones fructíferas.

Uno de los puntos a considerar por las Administraciones Tributarias, en materia de control y verificación de responsables es el intercambio de información en el ámbito internacional.

La importancia de este tema quedó reflejada en el tratamiento que del mismo hizo el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales Internacionales de las Naciones Unidas, cuyo Subsecretario General de Investigaciones sobre el Desarrollo y Análisis de Políticas, convocó en Diciembre de 1983 al grupo ad-hoc de Expertos Sobre Cooperación Internacional. De allí surgieron directrices sobre aspectos generales del Intercambio de Información y sobre la Cooperación Internacional.

Con relación al intercambio de información se ha expresado que los Acuerdos sobre Intercambio de Información deben permitir que un Estado proporcione a otro, información necesaria a estos fines, siempre que sea posible y que se disponga de la información correspondiente. No obstante se reconoció al mismo tiempo, que dicha información usualmente no es fácil de obtener o no está disponible en absoluto.

Cierto es, que hay países que no conocen su propia información como para hacer un intercambio con otros países. Un ejemplo de ello se da en las "British Virgin Islands" (Las Islas Vírgenes Británicas) y Bahamas. Aquí las sociedades internacionales no pagan impuesto sobre las utilidades; no se les impone impuesto de retención; están exentas del pago de derechos en el aumento de capital y no existe un registro público para las sociedades internacionales, accionistas, directores. Este anonimato puede aumentar si las acciones son al portador y sin numeración.

En la XVI Conferencia Técnica del CIAT realizada en Montevideo en Marzo de 1977, la Delegación de Canadá presentó unos "Esquemas de evasión y evitación fiscal utilizados por las empresas transnacionales y procedimientos eventualmente disponibles para su eliminación o atenuación". Textualmente se expresó: "...Nosotros hemos adoptado una combinación de procedimientos administrativos y legislativos. Luego del establecimiento de una División para la elusión fiscal en la oficina principal se establecieron procedimientos administrativos que prevén que se remita información sobre esquemas de evasión tributaria o sobre refugios fiscales que se identifiquen, o sobre cualquier serie poco usual de transacciones que no parezca tributar el impuesto que normalmente debería pagarse en Canadá sobre tales transacciones"

"Para facilitar la coordinación de un examen de asuntos relativos a elusión tributaria que hayan sido identificados por nosotros como consecuencia de información remitida de este tipo, se ha nombrado a un funcionario de alto nivel y con antigüedad en cada una de nuestras principales oficinas de Distrito para que actúe como Jefe del Proyecto elusión Tributaria. Cuando un auditor de campo o un investigador encuentra transacciones del tipo mencionado anteriormente o documentos que, por ejemplo, indiquen que un contribuyente ha trasladado la responsabilidad del impuesto a otro contribuyente que no está en condiciones "arm's length" con relación a él y en cuyas manos, el impuesto a pagar se rebaje o desaparezca,

el auditor discute estos hallazgos con el Jefe del Proyecto elusión Tributaria. Si se llega a una conclusión de que es necesario investigar tales operaciones o la validez del paraíso fiscal, la información remitida se acepta como caso de elusión tributaria. Esta decisión permite la utilización de técnicas especializadas de auditoría y autoriza, siempre sujeto a controles de parte de la oficina principal, la aplicación de los poderes de investigación establecidos en la Sección 231 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta y participación de la Subsección 3 que establece lo siguiente: "El Ministro puede, para todo fin relacionado con la Administración y aplicación de esta Ley, por medio de carta certificada o notificación o en persona, requerir que cualquier persona: a) Suministre cualquier información o información adicional, con inclusión de una declaración jurada de rentas o declaración suplementaria; b) que produzca o presente sobre base de juramento, todo los libros, cartas, contabilidades, facturas, estados (financieros u otros) y todo otro documento, en el plazo razonable que se estipule en las mismas".

En la mayoría de los ordenamientos está prevista la asistencia mutua y el intercambio de información, normalmente, informando al Estado que la solicita, la obligación de guardar reserva sobre la misma o de utilizarla sólo a efectos tributarios y, en muchos casos, con el límite de las normas internas sobre obtención de información, en el sentido de que lógicamente no se suministrarán a terceros países información que la normativa interna no ofrece a la propia Administración.

Conviene a este sentido insistir en la necesidad de potenciar la asistencia mutua y el intercambio de información, siendo imprescindible para evitar el fraude o la evasión internacional.

Por otro lado, algunas personas han tenido la idea de crear con el tiempo un mecanismo internacional. No para recaudar impuestos, no para legislar, sino para dar un incentivo, una especie de tutela, como lo hace el Fondo sobre las políticas macroeconómicas. Tutela sobre los sistemas fiscales del mundo para poner presión a algunos países para que no hagan determinadas cosas, para tratar de armonizar más o menos los sistemas fiscales.

5.1.1 - LA FISCALIZACION TRIBUTARIA, SU IMPORTANCIA.

La función de inspección constituye una función compleja y una de las que mayores problemas presenta para las Administraciones Tributarias. Se la ha conceptualizado como aquella que se desarrolla mediante la comprobación e investigación de los hechos imponibles reales, con arreglo a las leyes y reglamentos de aplicación, con el fin de que los respectivos impuestos sean liquidados y recaudados aún en los supuestos de falta de colaboración o de incumplimiento de sus obligaciones por parte de los sujetos pasivos.

En la doctrina de la Administración Tributaria, esta etapa se ha denominado indistintamente "control", "fiscalización", "auditoría", "inspección", "examinación" en el idioma inglés, etc.

A todas luces fiscalización o inspección tributaria en las distintas Administraciones Tributarias cumple un rol fundamental en el control y la detección de este flagelo.

Sin embargo, en los últimos años esta función no ha tenido en las Administraciones Tributarias la importancia que merece. En general, esto se puede ver en la reducción que ha sufrido el personal afectado al cumplimiento de ella y la escasa aplicación de los adelantos tecnológicos al cumplimiento de sus fines.

6 - Propuestas tendientes a eliminar la Evasión Fiscal Internacional

Como puede suponerse, nuestro país no es ajeno a este flagelo. Por lo que, expuesta la importancia y los fundamentos de la imperiosa necesidad de lograr el control y la consecuente eliminación de este fenómeno, se proponen seguidamente algunas acciones consideradas de importancia para el cumplimiento de estos fines:

- A El fortalecimiento de la Administración Tributaria nacional mediante la identificación de áreas críticas y la consiguiente implementación de políticas y estrategias particulares.
- B La creación de un equipo de investigación interdisciplinario de prácticas de evasión y fraude fiscal internacional integrado por contadores, abogados, ingenieros en sistemas, licenciados en comercio exterior, etc., especializados en transacciones internacionales.
- C La adopción de equipos e instrumentos tecnológicos de control de aplicación a la verificación y el seguimiento de operaciones internacionales.
- D Una política de personal tendiente a facilitar al personal afectado a la fiscalización de estos fenómenos y demás áreas técnicas complementarias de la Administración Tributaria el acceso a especialización permanente, y a una remuneración acorde con la importancia de estas funciones.
- E La simplificación y revisión del sistema tributario. La complejidad de las normas legales, la sobreposición de competencias, la profusión de tributos, etc., estimulan la planificación tributaria internacional y la evasión y el fraude fiscal. Asimismo, las operaciones internacionales complejas unidas a sistemas impositivos también complejos, generan para las Administraciones Tributarias, dificultades inmensas en la correcta definición de los hechos imposables, los sujetos pasivos, etc. Cabe agregar, asimismo, que los tributos que estructuran los sistemas tributarios modernos se han ido adecuando en lo que respecta al comercio internacional -a los principios y criterios rectores, siendo un claro ejemplo de esto último, la normativa del Impuesto al Valor Agregado en nuestro país. El estudio pormenorizado de las normas tributarias y la permanente revisión de las mismas permitirá que ellas puedan ir adecuándose a las nuevas formas comerciales internacionales.
- F El mantenimiento de la unificación del control aduanero y fiscal bajo un único organismo -Administración Federal de Ingresos Públicos- dado que favorece el control y la recaudación de los impuestos sobre el comercio exterior y puede llevar a un combate efectivo de la evasión en el contexto internacional.
- G Propiciar la cooperación internacional. Esta se constituye en un eficiente mecanismo para el efectivo control de los impuestos que inciden sobre la renta y el patrimonio. Esta cooperación puede ser por medio de acciones conjuntas en-

tre las administraciones tributarias y/o por medio de intercambio de informaciones.

- H Enfatizar en la existencia de acuerdos internacionales sobre intercambio de información entre las naciones.
- I Existencia de grupos de auditoría especializados en empresas multinacionales y transnacionales. La eficiencia de los mismos dependerá de varios factores, entre los que se puede mencionar: el manejo de información cierta sobre el caso sometido a inspección con anterioridad al inicio de ella y en el transcurso de la verificación; sobre regulaciones y prácticas del sector económico o actividad productiva en la que se desenvuelve; las normas legales y tributarias vigentes en los distintos países donde se encuentren instaladas.
- J La revisión y replanteo de algunas de las reglas comerciales y de sus consecuencias fiscales, que atiendan debidamente a las nuevas condiciones del comercio internacional, a la cambiante realidad económica, financiera y tecnológica, generadas -principalmente- por los procesos de integración económica y globalización del comercio internacional.
- K Cada vez más las operaciones del comercio internacional responden a estrategias productivas y mercantiles supranacionales, donde no siempre los intereses de las empresas intervinientes coinciden o responden a los de un país determinado, sino que persiguen sus propios objetivos o estrategias. Por lo dicho, resulta aconsejable se prosiga con la revisión de las reglas existentes en materia comercial y, consecuentemente fiscal, principalmente en temas tales como reglas de origen, valoración, precios de transferencias, vinculación económica, prácticas desleales, dumping, subsidios, etc., de modo que se ajusten a la cambiante realidad económica y comercial internacional y posibiliten un adecuado tratamiento tributario.

Es importante agregar que siempre que se progrese en el sendero de la integración, todos los aspectos vinculados con la evasión y el fraude fiscal irán adquiriendo creciente significación en la medida que existan -comparativamente- distintos grados o rangos para nuestros países, en cuanto al cumplimiento de las obligaciones impositivas, pudiendo afectar la incidencia fiscal efectiva sobre las operaciones intrazona, o las posibilidades competitivas de un país dado.

Estos aspectos vinculados con la evasión tributaria, la existencia de reparticiones impositivas con prácticas operativas diferentes, la problemática del sector bancario y el secreto fiscal, la falta de cooperación administrativa dentro de la comunidad, son elementos importantes que influyen en las medidas tendientes a evitar la evasión.

Enfrentar con éxito la evasión y el fraude fiscal internacional es un problema de todas las Administraciones Tributarias.

56

Bibliografía:

1. "Recomendaciones propuestas para evitar la evasión fiscal". Dr. Alfredo J. Lamagrande. Boletín D.G.I. Enero de 1992.
2. "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario". Héctor B. Villegas. 60 Edición. Editorial Depalma. 1997.
3. "Deducibilidad de los intereses y otros gastos financieros en la determinación de la renta: Aspectos Internacionales". Dr. Guillermo H. Fernández. Trabajo presentado en el " XL.III Congreso Anual Toronto (Canadá) de la International Fiscal Association".
4. Convenio OCD. Año 1977.
5. "La elusión y evasión tributaria". Amoros Rica, Narciso, en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, N 59, Madrid, 1965.
6. IV Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudio Tributario, Estorial, Portugal, Septiembre de 1970
7. "Derecho Tributario". Catalina García Vizcaíno. Editorial Depalma. 1996.
8. "Esquemas de Evasión y evitación fiscal utilizados por las empresas transnacionales y procedimientos eventualmente disponibles para su eliminación o atenuación". Trabajo presentado por Canadá en la " XVIII Conferencia Técnica del C.I.A.T.", realizadas en Montevideo (Uruguay) en Marzo de 1997
9. "La función de inspección en la Administración Pública" en Revista de Administración Tributaria, Tax Administration Review, Diciembre de 1985 - C.I.A.T.- Instituto de Estudios Fiscales (España)
10. "La problemática actual de la función de inspección" Idem anterior.
11. "Convención de Apostille" -La Haya- 5 de Octubre de 1961. La asistencia mutua y el intercambio de información.

54