



Secretaría

Distr.
LIMITADA

ST/SG/AC.8/1997/L.11
22 de octubre de 1997

ORIGINAL: ESPAÑOL

GRUPO AD HOC DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN
INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN
Octava reunión
Ginebra, 15 a 19 de diciembre de 1997

LOS PARAÍSO FISCALES: NECESIDAD DE NEUTRALIZAR SUS EFECTOS
DISTORSIONANTES EN EL CONTEXTO TRIBUTARIO INTERNACIONAL *

* Preparado por el Sr. Adolfo Atchabahian, consultor del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría de las Naciones Unidas. Las opiniones expresadas corresponden al autor y no reflejan necesariamente las opiniones de las Naciones Unidas.

I. INTRODUCCIÓN

Más allá de su adecuada caracterización, los llamados paraísos fiscales, con su mera existencia, son entes que suscitan entre los estudiosos de la tributación muy disímiles reacciones. Debemos, sin embargo, confesar que a nuestros fines no incluimos entre ellos a quienes se dedican meramente a describirlos y a explicar - con no disimulado interés vinculado con la práctica profesional - cómo funciona en esos paraísos el régimen tributario y de qué manera pueden extraer ventajas de éste, o aprovechar otro tipo de tratamientos (tales como los de naturaleza societaria o bancaria), las personas físicas y las jurídicas extranjeras respecto del espacio territorial de aquéllos.

A todo evento, obviamente los paraísos fiscales están ahí; es preciso atenerse a una caracterización adecuada de sus lineamientos generales, y por encima de cualquier actitud crítica o de pretendida justificación ante su presencia, aparece de mayor utilidad esclarecedora hurgar en torno a la razón de ser de esa presencia en los tiempos actuales¹, como también importa muchísimo minimizar, y aun eliminar, si ello resultare posible, el papel que se reconoce atribuible a los paraísos fiscales como mecanismos de evasión tributaria, en el ámbito internacional, o de refugio para la ocultación del resultado de actividades ilícitas.

II. ¿CÓMO SE DEFINEN LOS PARAÍSO FISCALES?

Es previsible que los autores hayan emitido opiniones diferentes acerca de cómo se configura un paraíso fiscal, o en qué consiste éste.

Alain Vernay² inicia su atrayente obra con una cruda visualización de los paraísos fiscales, y al tomarlos como un dato de la realidad dice de ellos que es hacia donde "sueñan en huir tarde o temprano, los capitales temerosos, así como los más audaces: allí, el secreto es seguro; los impuestos ligeros; y la libertad absoluta". La forma anecdótica, llena de ribetes llamativos, sumamente amenos, en que este autor desgrana sus relatos pletóricos de entretelones extraídos de la realidad política y económica contemporánea - directamente o indirectamente vinculada con los paraísos fiscales examinados en el libro -, no parece muy útil para extraer de allí cuáles son las nociones básicas, definitorias de las características de los paraísos fiscales. El sentido descriptivo de los tomados en consideración dentro de la obra, está reflejado al decir en ella que "un paraíso fiscal es siempre, y al mismo tiempo, lugar de

¹ Queremos de este modo anotar que nos desentendemos de los antecedentes históricos susceptibles de exponer en materia de paraísos fiscales. Una muy breve referencia a esos antecedentes aparece hecha por L. W. Watson, en la introducción a su disertación hecha el 20 de noviembre de 1985 en el Seminario sobre Comercio Internacional desarrollado en San Pablo (Brasil), con remisión a citas de las obras de R. A. Gordon, "Tax havens and their use by United States taxpayers", publicada en 1981, y de C. Duggart, "Tax havens and their use", del año 1979.

² Alain Vernay, "Los paraísos fiscales" (Barcelona, Plaza y Janes, S.A., 1970), pág. 13.

feria, zona franca y oficina de cambios; está poblado por una legión extranjera de personas adineradas, y unido esencialmente por los convenios aduaneros, un mismo uso de reglamentos financieros, un mismo baremo de paridad y un mismo sentido del beneficio"³.

En cambio, asume algún grado de contenido conceptual lo afirmado por Richard Gordon⁴, para quien es paraíso fiscal "cualquier país que tenga una tasa impositiva baja o que carezca de impuestos por completo, con respecto a todos o a una categoría de ingresos, y que además ofrezca cierto nivel de secreto bancario o comercial".

Por su parte, el breve y sustancioso análisis hecho por Milka Casanegra de Jantscher⁵ es más provechoso a nuestros fines. A su expresión refugio tributario hemos de atribuir significación análoga a la de paraíso fiscal; en su opinión se trata de un lugar donde los extranjeros pueden recibir ingresos o bienes propios sin pagar por ello tasas de imposición elevadas.

La Secretaría Ejecutiva del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT) también elaboró un concepto definitorio de paraíso fiscal, al decir que éste es no sólo un lugar donde se otorgan ciertos beneficios tributarios o se pueden aprovechar las disposiciones legales para obtener ciertos beneficios tributarios, sino que su existencia comporta, además, la de otros factores no tributarios que hacen del país o lugar un centro apto para realizar negocios de diversa naturaleza. Mas el CIAT, al formular este concepto, lo concluye poniendo el acento en el aspecto subjetivo, pues subraya que todo ello aparece referido principalmente a personas o entidades no domiciliadas en esos lugares o países⁶.

Evidentemente, esta última circunstancia - a la cual, en rigor, Casanegra de Jantscher circunscribe la nota distintiva de un paraíso fiscal - tiene relevancia decisiva desde el punto de vista de la tributación aplicada por los países de los cuales son residentes o ciudadanos, o en los que están domiciliados, esos extranjeros atraídos por la influencia ejercida por los paraísos fiscales.

En consecuencia, aun cuando pueda tener visos de legitimidad la acción de los extranjeros al hacer uso de las ventajas comparativas de diverso orden otorgadas por los paraísos fiscales, está igualmente provisto de legitimidad el interés de los países que ven desviarse rentas o patrimonios de sus residentes, domiciliados o ciudadanos, hacia esos paraísos, en tanto resulta inspirado por

³ Op. cit. en nota (2), pág. 253.

⁴ Op. cit. en nota (1).

⁵ Milka Casanegra de Jantscher, "¿Qué son los refugios tributarios?", originalmente publicado en "Finanzas y desarrollo", volumen 13, número 1, y reproducido en "Boletín de la DGI" (Buenos Aires, diciembre de 1976), pág. 676.

⁶ Secretaría Ejecutiva del CIAT, "Problemática general de los paraísos tributarios", trabajo presentado en el curso sobre "La administración tributaria y la imposición internacional", llevado a cabo en Ajijic (México), entre el 17 y el 28 de marzo de 1980.

el propósito de contrarrestar tal tendencia, entre cuyos obvios efectos para aquéllos pueden ser mencionados tanto la pérdida de recaudación tributaria, cuanto las restricciones en la magnitud de las disponibilidades financieras que pueda requerir el desenvolvimiento de sus economías nacionales.

III. CAUSAS DETERMINANTES DE LA EXISTENCIA DE PARAÍSO FISCALES

Nos inclinamos a sostener que acaso el detonante mayor del excesivo auge adquirido por los paraísos fiscales en los últimos tiempos - sobre todo después de la segunda guerra mundial - haya sido, por un lado, el desenvolvimiento sumamente inestable, desordenado, cuando no caótico, en lo político e igualmente en lo económico, acompañado muchas veces del galopante ritmo de desvalorización de sus signos monetarios, de muchos países, particularmente los que se hallan en vías de desarrollo, unido al incremento considerable, por otro lado, de las economías informales, clandestinas, ocultas o subterráneas, en casi todos los países, ya sin diferenciación en cuanto al grado de su desarrollo económico⁷.

El primer orden de motivación, determinante de situaciones de inseguridad jurídica, limitaciones agudas, o aun carencia, de garantías en el ejercicio del derecho de propiedad, o bien medidas discrecionales de confiscación o desapoderamiento de bienes, provocan comprensiblemente la búsqueda de horizontes que ofrezcan adecuados niveles de seguridad, en los cuales no se observen esos factores de incertidumbre. En tales términos, esos factores asumen excluyente prioridad, y entonces, solamente después de haberlos contemplado, ante la similitud de condiciones de uno u otro paraíso fiscal, son susceptibles de influir en la decisión las consideraciones de índole impositiva, que tanto pueden estar referidas al propósito de reducir la carga tributaria, como también al de la evasión de todo impuesto.

En cuanto al segundo orden de causas, que tanto puede tener su origen en actividades ilícitas como también en otras lícitas, en alguna medida pueden verse impulsadas por circunstancias de naturaleza impositiva. Así, señala Tanzi respecto de los Estados Unidos de América, que en comparación con el relativamente reducido incremento de la economía subterránea en el período 1970-1978, "existe alguna evidencia indirecta indicativa de que después de 1978 la magnitud de la economía subterránea habría crecido más rápidamente debido al pronunciado aumento en las tasas marginales del impuesto" a la renta⁸.

⁷ The Underground Economy in the United States and Abroad (Lexington, Massachusetts, Lexington Books, D.C. Heath and Company, 1982), obra editada por Vito Tanzi, es adecuada fuente de consulta sobre la materia.

⁸ Vito Tanzi, op. cit. en nota (7), pág. 90.

En las conclusiones de un trabajo posterior ("The underground economy in the United States: annual estimates for 1930-1980", International Monetary Fund, Staff Papers, June 1983), el mismo autor estima, sobre la base de aplicar una metodología explicada en esas páginas, que en 1980 la economía informal ha representado en los Estados Unidos, como porcentaje del producto bruto interno, una cifra ubicada entre el 4,5% y el 6,1%.

En la cita que acabamos de acoger, evidentemente referida a las alícuotas del impuesto a la renta, está presente una causa que se suele calificar per se como impulsora de los paraísos fiscales, o sea, el nivel de la carga tributaria que aplicase un país, que sus contribuyentes considerasen elevado y, por lo tanto, encontraren fundado atenuarlo desviando parte de sus ingresos hacia países con menor peso de la tributación.

Procede reconocer que con relación a las personas físicas puede también influir en su decisión de instalarse en un paraíso fiscal el hecho de que éste no aplique impuesto alguno sobre la herencia.

En suma, una u otra de las causas mencionadas, o todas ellas operando conjuntamente, que son susceptibles de presentarse con infinita variedad de posibilidades, generan la proclividad de abandonar tales contextos político-económicos, y hurgar lugares donde tengan vigencia esquemas jurídicos que revistan confianza para las personas, sea en el inmediato presente como también hacia el futuro, o donde sea más liviana la cuantía de las obligaciones tributarias.

Dicho sea de otra manera, cualesquiera sean los fines que les sean adjudicados - impositivos, financieros, societarios, etc. - los paraísos fiscales no son, necesariamente, productos de generación espontánea, sino más bien el resultado de causas que les son ajenas, pero que en la realidad, dentro del clima político-económico de mayor orden y estabilidad que en la presente década viene experimentando el mundo entero, como también en razón de la generalizada tendencia a reducir las tasas del impuesto a la renta, sea respecto de las personas físicas como de las sociedades, creemos están perdiendo, paulatinamente, el comprensible y limitado grado de justificación que pudieron haber tenido, en razón de los motivos de diverso orden explicados con anterioridad.

IV. CARACTERÍSTICAS Y ALCANCES DE LOS PARAÍDOS FISCALES

De acuerdo con cuanto llevamos expuesto, no parecería admisible considerar a los paraísos fiscales en una calificación, o en una descalificación, general y única para todos los lugares susceptibles, en alguna medida, de ser identificados como tales. En cada caso es preciso reparar en las circunstancias de hecho, efectivas, según las cuales ellos funcionan.

Los hay donde las operaciones llevadas a cabo "tienen un fin comercial de buena fe", como lo explica Casanegra de Jantscher⁹ y tras aclarar que tales operaciones generalmente no se consideran propias de un paraíso fiscal, aunque tengan lugar en éste, desarrolla el concepto del siguiente modo:

"Ciertas industrias localizadas en refugios tributarios están dedicadas a la producción de bienes para el mercado interno o el internacional. Hay regalías que los refugios tributarios pagan por patentes que realmente se emplean en el país. Hay ciudadanos extranjeros o sociedades que trabajan

⁹ Op. cit. en nota (5), pág. 676.

en países refugio tributario y aunque se benefician de las bajas tasas impositivas del país, hacen negocios 'reales' dentro de sus fronteras."

A renglón seguido, Casanegra de Jantscher añade:

"Por el contrario, muchos de los negocios en refugios tributarios son ficticios, en cuanto a que poco o nada de tales negocios se realiza en el refugio tributario propiamente. Las mercancías compradas y vendidas por subsidiarias de los refugios tributarios no pasan a menudo por el territorio del país sino que van directamente del país de origen al de destino. Los bienes de los consorcios establecidos en refugios tributarios por lo general se hallan a miles de kilómetros de distancia; y ni el concesionario ni el beneficiario residen normalmente en el país refugio tributario."

Puede ser afirmado que la hipótesis descrita en el párrafo que acabamos de transcribir - instrumentada por lo general mediante la actuación de compañías subsidiarias o de sociedades holding, formadas ad hoc con sede en los paraísos fiscales - es de las típicamente observadas en la vida económica internacional. Si bien es cierto que tal modus operandi puede estar inspirado por diferentes causas - sean ellas de índole meramente comercial, de estrategia empresarial a escala mundial, o aun política -, no es menos cierto que suele predominar en ello el propósito de reducir, o bien evadir, el pago de impuestos, sea en el país de origen de los bienes comercializados o de los servicios prestados, sea en el de destino de tales bienes o servicios, o acaso en ambos.

En tanto y en cuanto este último sea el objetivo perseguido, él "se logra por lo general - dice Casanegra de Jantscher¹⁰ - o bien 1) acumulando ingresos en el país refugio tributario a bajas tasas impositivas, para retirarlos luego e invertirlos en otra parte de acuerdo con los deseos del inversionista; o bien 2) desplazando artificialmente beneficios económicos desde países de elevada tributación a un país refugio tributario".

A ese respecto, entendemos válido anotar que las empresas multinacionales (según lo destaca Hubert Hamaekers¹¹, sobre la base de datos extraídos de documentación producida en el seno de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), un porcentaje superior al 60% del comercio mundial, se lleva a cabo dentro de la red abarcada por estas empresas) constituyen los entes con mayor proclividad para actuar en tal sentido, mediante la utilización del muy conocido mecanismo de los precios de transferencia para los bienes y servicios intercambiados dentro del mismo grupo económico, entre la casa matriz, las subsidiarias o las sucursales, pertenecientes a dichas

¹⁰ Op. cit. en nota (5), pág. 677.

¹¹ Hubert Hamaekers, "Transfer pricing: history; state of the art; perspectives" (Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, mimeo, May 1997).

empresas, que existen establecidas en diferentes países¹². La vulnerabilidad que ofrece dicho mecanismo es tanto mayor cuanto dichos precios no respondan al principio arm's lenght, o no sean acordes con los que, respecto de cada operación, podrían ser el resultado de la acción del mercado concerniente a los bienes o servicios negociados.

A todo evento, debe ser aclarado que, de ningún modo podría afirmarse que los paraísos fiscales quedan caracterizados tan solamente sobre la base de la dicotomía expuesta. La clasificación que de ellos podría hacerse, los rasgos de que pueden estar dotados y las variedades con las cuales estos rasgos puedan presentarse, es muy amplia. Como prueba de ello puede ser mencionado que en su manual relativo a esta materia, un autor presenta trece indicadores que, según él, suelen ser tenidos en cuenta para identificar a los paraísos fiscales¹³.

¹² En diferentes partes de su obra "Transfer pricing strategy in a global economy" (Amsterdam, International Bureau of Fiscal Documentation, 1993), Jill C. Pagan y J. Scott Wilkie vinculan el tema de los precios de transferencia con la existencia de los paraísos fiscales, y exponen las medidas legislativas adoptadas por diferentes países para impedir maniobras que ellos entiendan pueden ir en daño de sus ingresos tributarios.

Vito Tanzi también aborda con agudeza la interrelación entre empresas multinacionales y precios de transferencia - temática que ha recibido en los últimos años un tratamiento tan vasto y profundo - en "Globalization, tax competition and the future of tax systems" (Washington, D.C., IMF Working Paper, December 1996), dentro del subtítulo "Taxes on enterprise income".

¹³ El libro escrito por Hoyt L. Barber (Tax Havens: How to Bank Invest and Do Business - Offshore and Tax Free (McGraw-Hill, 1993)) es típico ejemplo de nuestra afirmación en el primer párrafo de este trabajo, al referirnos a quienes se dedican meramente a describir los paraísos fiscales (el autor considera en ese carácter a cuarenta y cinco) y hacer con esta materia una suerte de marketing profesional.

De los 13 indicadores arriba recordados (señalados en la página 8 del libro), 12 de ellos se refieren a: estructura tributaria; estabilidad política y económica; control de cambios; tratados suscritos en materia tributaria; actitud gubernamental; modernas leyes sobre sociedades comerciales; facilidad en los procedimientos para la constitución de sociedades y aranceles competitivos al efecto; facilidad de comunicaciones y de transportes; servicios profesionales y bancarios; secreto y confidencialidad; incentivos y oportunidades para la inversión; ubicación del paraíso fiscal. Barber también hace mención de la aplicación del "derecho común inglés", y al explicar el motivo de esta puntualización en la página 12 de su libro hace más evidente la intención de solo alcance profesional, al decir: "English common law has a long tradition and case law history to draw upon. It is definitely the preferred choice of legal systems. Confidentiality in financial transactions is customary practice and required under common law. Americans will find this attitude refreshing".

/...

De todos modos, un resumido perfil del agrupamiento que puede ser hecho de los paraísos fiscales, principalmente en función de los aspectos de naturaleza impositiva, estaría dado por las categorías siguientes según que¹⁴:

- a) No exista impuesto sobre la renta de las sociedades, ni sobre los dividendos remitidos al extranjero;
- b) Las alícuotas del impuesto sobre la renta son reducidas;
- c) Las sociedades residentes estén exentas del impuesto sobre las rentas obtenidas en el extranjero, de suerte que asume especial importancia distinguirlas de las producidas dentro del paraíso fiscal; este grupo podría subdividirse entre los países que i) aplican retención del tributo en la fuente sobre los dividendos remitidos por las sociedades al exterior, a sujetos no residentes en el paraíso fiscal, y los que ii) no aplican retención alguna de impuesto sobre tales dividendos;
- d) El impuesto sobre la renta no se aplique a las utilidades de las sociedades holding; en este caso también cabe subdividir entre los países que i) retienen en la fuente el impuesto sobre los dividendos pagados por las sociedades holding a sus accionistas y los que ii) eximen del impuesto tanto a los dividendos pagados por las sociedades holding a sus accionistas, como a los intereses que se hicieren efectivos en favor de acreedores.

Consideramos que esta suerte de clasificación de paraísos fiscales - dada sólo desde el punto del impuesto a la renta, por ser el de mayor gravitación en cuanto a esta materia - no debe ser tomada con mero interés taxonómico, sino con vistas a orientar, en el campo impositivo, las medidas que podrían ser adoptadas por los países cuyas recaudaciones tributarias se ven perjudicadas por el uso abusivo de dichos paraísos por parte de los contribuyentes de aquéllos, cualquiera sea la condición jurídica que revistan, o su status frente a las normas impositivas.

La legislación comparada de los últimos decenios se ha enriquecido con disposiciones dictadas por varios países en tal sentido, es decir, a fin de prevenir el uso abusivo de ciertos tratamientos contemplados en sus leyes impositivas, o bien para neutralizar prácticas de fraude o de evasión impositiva, en ambos casos por recurrir a algún tipo de mecanismo operativo que

¹⁴ Ver "Paraísos fiscales: Su origen. Su justificación. ¿Su próximo exterminio?", por Teresa Gómez y Daniel Malvestiti, en Periódico Económico Tributario (Buenos Aires, La Ley, año II, número 46, 29 de septiembre de 1993), pág. 2.

Consideramos ajeno a los propósitos de este trabajo, y por ello no lo abordamos, lo referente a las "modalidades jurídicas de operación en los paraísos tributarios", expuestas en el § 6 del op. cit en nota (6).

comporte la utilización de paraísos fiscales¹⁵. Esta realidad, por un lado, y las nuevas perspectivas que en el mundo actual plantean las tendencias hacia la integración económica entre grupos regionales de países - con sus previsibles efectos conducentes a la armonización en uno u otro campo de la tributación -, por el otro, llevan a interrogarnos sobre cuál ha de ser, en los años venideros, la suerte atribuible a los esfuerzos que sean emprendidos desde distintos ángulos, para neutralizar los efectos impositivos distorsionantes que producen los paraísos fiscales.

V. HACIA LA NEUTRALIZACIÓN DE LOS PARAÍDOS FISCALES

Resulta muy importante dejar en claro que este objetivo de neutralización está fundado esencialmente en principios tributarios insoslayables, y que cabe perseguir tanto en el plano nacional como en el internacional. Uno de esos principios, el de equidad tributaria, se relaciona con la justicia; mientras otro de esos principios, el de la eficiencia, tiene principalmente connotaciones económicas y al dejar de atenderlo puede verse comprometida la exigencia de alcanzar la mejor asignación de los recursos¹⁶.

Los paraísos fiscales, tal como en muy prieta síntesis los hemos tipificado, comportan entelequias que, las más de las veces, atentan en contra de la vigencia de principios tributarios como los mencionados, y dañan las recaudaciones impositivas de los países proveedores de los capitales cuyos rendimientos son inequitativamente gravados.

Así, la pretensión de globalidad en la imposición a la renta se ve seriamente erosionada con los tratamientos exentivos corrientemente aplicados en paraísos fiscales; como consecuencia de ello la equidad queda de lado. Y esto se logra en forma bastante sencilla - como lo puntualiza Tanzi¹⁷ -, por intermedio de un paraíso fiscal, que "puede suministrar un conveniente domicilio fiscal, y así una conveniente residencia fiscal, para contribuyentes que desean reducir sus obligaciones tributarias".

¹⁵ No solamente en el plano nacional se ha venido observando esa orientación, sino que también, como lo señalan Ben Terra y Peter Wattel ("European tax law", Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1993, págs. 83, 186 y 231), en el plano supranacional de la actual Unión Europea ciertas medidas y propuestas de directivas de carácter impositivo han tenido en mira facilitar la acción de los Estados miembros en contra de los perjuicios que a la recaudación tributaria de éstos podría causar el hecho de que sus contribuyentes acudiesen al uso de ventajas impositivas brindadas por los paraísos fiscales.

¹⁶ Ben Terra y Peter Wattel (op. cit. en nota [15], pág. 243) sostienen: "La elusión y la evasión internacionales conllevan pérdidas para los presupuestos nacionales, son violatorias de la justa imposición (los contribuyentes honestos tendrán que pagar más), y por lo tanto causan distorsiones en las condiciones de la competencia y frustran la óptima asignación de capital".

¹⁷ Vito Tanzi, "Taxation in an integrating world" (Washington, D.C., The Brookings Institution, 1995), pág. 78.

Acota Tanzi que "esta posibilidad será particularmente atractiva para contribuyentes personas físicas procedentes de países con elevada imposición, quienes estarían sometidos a altas alícuotas marginales de impuesto sobre las rentas declaradas en sus países". De la mano del principio del domicilio o de la residencia en la imposición sobre la renta, este manipuleo impositivo - que también puede ser efectuado por entes societarios -, está abierto a muchas posibilidades, tantas cuanto la imaginación pueda concebir, a tal extremo que, "si el principio de la residencia es aplicado enteramente, estas utilidades podrían terminar eludiendo la imposición casi completamente", concluye Tanzi.

En última instancia, según Tanzi¹⁸, "no es la existencia de los paraísos fiscales aquello que tiende a disminuir la alícuota mundial sobre la renta del capital, sino el tratamiento tributario de las rentas ganadas en otra parte y canalizadas a los paraísos fiscales". Y continúa: "Si la imposición basada sobre el principio de la fuente fuese ampliamente utilizada, los paraísos fiscales no tendrían mucho efecto sobre las alícuotas impositivas, a no ser que los países paraísos fiscales, por sí mismos, dispusieran de grandes bases productivas. Es la combinación de los paraísos fiscales con la aplicación del principio de la residencia a ciertas rentas, lo que tiene este efecto depresivo en la alícuota mundial de la imposición sobre la renta del capital".

En vista de este fenómeno de desplazamiento de las bases de imposición hacia los paraísos fiscales, explican Pagan y Wilkie¹⁹ que ya desde mediados de la década de los 70 los países desarrollados - que tenían, inevitablemente (como los mismos autores lo afirman), altas alícuotas impositivas - al afrontar el problema de preservar la base de sus impuestos, consideraron, entre otras medidas, "vías para atacar el creciente uso de los paraísos fiscales", tales como disposiciones para contrarrestar tanto la elusión como la evasión impositivas, aprobadas en los Estados Unidos, en Canadá, en Alemania, en Gran Bretaña, en Bélgica, en Francia. Algunas de esas disposiciones consisten en excluir de cierto tratamiento impositivo a las operaciones celebradas con intervención de, o a empresas establecidas en, paraísos fiscales, que a veces son enumerados por la propia legislación.

VI. EL INTERCAMBIO DE INFORMACIONES ENTRE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

El esfuerzo por preservar los niveles de recaudación tributaria necesarios para la prestación de los servicios públicos por el Estado - contra lo cual, no pocas veces, como lo dejamos sugerido, conspira el uso abusivo de los paraísos fiscales -, unido al urticante objetivo de combatir la evasión impositiva en el plano internacional - seducida también, en muchos casos, por los paraísos

¹⁸ Op. cit. en nota (17), págs. 80/81.

¹⁹ Op. cit. en nota (12), págs. 17/18.

La exposición que los mismos autores realizan en las páginas 233/234 de su obra, acerca de los diversos factores que suelen provocar la inquietud por examinar en profundidad los precios de transferencia adoptados por empresas multinacionales, incluye obviamente entre esos factores el uso, en diferentes formas, de los paraísos fiscales.

fiscales - ha hecho que los países perjudicados entendieran útil recurrir a una herramienta especial: el intercambio de información, entre las administraciones tributarias de los países, a fin de detectar supuestos de evasión impositiva por contribuyentes residentes en uno de ellos, en razón de no haber declarado allí rentas o patrimonios procedentes del otro país.

Prácticamente todos los modelos de convenios bilaterales existentes para evitar o aliviar la doble imposición internacional, incluido el emanado del Pacto Andino, no obstante estar inspirado netamente en el principio de la fuente - y a su turno los celebrados sobre la base de ellos - contienen cláusulas sobre intercambio de información entre las administraciones tributarias. Asimismo, tienen vigencia convenios cuyo único propósito es llevar a la realidad tal intercambio.

La Unión Europea, por su parte, adoptó ya en 1977 - cuando se la identificaba como Comunidad Económica Europea - una directiva atinente a la asistencia mutua por las autoridades competentes de los Estados miembros en el campo de la imposición directa²⁰, cuyas normas tanto se refieren a los llamados impuestos indirectos como a los directos, que son enumerados especialmente por la directiva, con respecto a cada país signatario. El tratado multilateral, para evitar la doble imposición sobre la renta, aprobado entre los cinco países escandinavos (Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia), vigente desde el 1º de enero de 1990, también contempla disposiciones sobre esta materia.

A todo evento, debe ser reconocido que el intercambio de informaciones entre las autoridades impositivas de los países ha sido un campo lleno de obstáculos; al resumir la situación actual a ese respecto, Alberto Giovannini manifiesta que ha habido una "notoria ausencia de cooperación entre las autoridades tributarias en países industrializados, reflejada por el uso estratégico de las leyes sobre secreto bancario para atraer evasores extranjeros de impuestos"²¹.

²⁰ Su texto vigente es reproducido, íntegramente, desde la página 279 de op. cit. en nota (15).

Esta cuestión del intercambio de información - expresa Tanzi en página 82 de op. cit. en nota (17) - "ha adquirido, y continuará adquiriendo, fundamental y creciente importancia en un mundo en integración".

²¹ Vito Tanzi, op. cit. en nota (17), pág. 82.

El propio Tanzi, en la misma obra, al hacer sus comentarios finales (pág. 136), hace extensiva esa falta de cooperación a los paraísos fiscales: éstos no tienen - dice - interés en compartir información con los países desde los cuales ellos atraen capitales.

Más aún: según Tanzi, las limitaciones de diverso orden que rodean al intercambio de información, incluso entre los países que no son paraísos fiscales, implican que resultaría irreal presumir que el intercambio de información pueda ser la simple y única solución del problema creado por esa carencia de cooperación y por esa actitud de los paraísos fiscales.

La consideración desde un punto de vista rigurosamente objetivo, del intercambio de informaciones al cual aludimos, permite afirmar que se trata de un mecanismo idóneo para el logro de los objetivos que por su intermedio se pretenden. Las dificultades que a su respecto se puedan invocar no le son inherentes; no son ínsitas al "intercambio" en sí. Por el contrario, se trata de circunstancias ajenas, exógenas, principalmente de raíz política, bien que no creemos atendible oponer razones de "soberanía" para el avance en la utilización de este "intercambio".

Por lo demás, entendemos legítima la preocupación por preservar la confidencialidad, reserva o secreto con la cual debe ser tratada la información que comprenda el susodicho "intercambio". Deben ser adoptados todos los resguardos posibles para que esa preocupación no se vea vulnerada al tiempo de realizar tal intercambio. Pero no es legítimo, en cambio, que con el pretexto de que tal confidencialidad pueda ser violada no se quiera llevar a cabo intercambio alguno de información tributaria.

En definitiva: aquello que fundamentalmente se requiere para que las operaciones de intercambio de información entre las autoridades tributarias sea un éxito es una voluntad política claramente puesta de manifiesto por los países. Logrado ese punto de partida, importa rodear la práctica de esas operaciones - como en buena medida lo hace la antes mencionada directiva de la Unión Europea sobre la materia - de todas las garantías que las conviertan en un quehacer cuidadoso, responsable, serio entre las autoridades tributarias de los diferentes países. Así, se trata de asegurar que el tal intercambio esté realmente vinculado con la investigación de maniobras o conductas presumible y genuinamente reveladoras de evasión impositiva. La existencia de dicho vínculo constituirá suficiente respaldo para justificar ese intercambio. De lo contrario, podría éste hallarse viciado en sus intenciones y en su razón de ser.
