



Estudios del CURI

URUGUAY Y LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: UNA REFLEXION

Dr. Alejandro Atchugarry

*Consejo Uruguayo
para las Relaciones Internacionales*

*5 de febrero de 2010
Estudio No 01/10*

El CURI mantiene una posición neutral e independiente respecto de las opiniones personales de sus Consejeros. El contenido y las opiniones de los “Estudios del CURI” y “Análisis del CURI” constituyen la opinión personal de sus autores.

A modo de introducción

Estas breves informaciones y reflexiones no provienen de un vocacional o experto en los temas tributarios. Las motivan acontecimientos recientes, que necesariamente nos obligan a todos a interesarnos en estas cuestiones.

Somos una pequeña República, con gran vocación de estar integrada a la región y al mundo, lo que surge de su geografía, de su población y tradición cosmopolita y de la necesidad de crecer hacia el exterior, dado el escaso tamaño relativo de nuestra economía.

Uruguay ha participado desde siempre las instituciones internacionales, apoyando la solución pacífica, el entendimiento y el respeto al Estado de Derecho.

Es un país serio, que ha demostrado muy recientemente que, aún cuando le demande un gran esfuerzo, cumple con sus obligaciones.

En un tiempo que la implosión de numerosas burbujas financieras ha llevado congoja a millones de familias en todo el mundo, al término de una reunión que representa a los países cuya debilidad de regulación y contralor tiene bastante que ver con el problema, se señala con el índice a varios países, entre ellos el nuestro.

Confeccionando listas multicolores, que hacen recordar la interdicción del agua y el fuego, se imponen tratados. Mientras aún no hay fecha para la indispensable regulación del sistema financiero global.

Siento que en esta imposición se mezclan dos temas:

No tengo dudas que Uruguay, a condición de reciprocidad, cooperará en el control internacional de la evasión fiscal, cuando se le requiera en forma fundada y razonable. Preservando los derechos y garantías correspondientes.

Pero no se encuentran argumentos que justifiquen abandonar, aunque fuere parcialmente, el criterio de la fuente, perdiendo recaudación y soberanía tributaria.

En demasiadas oportunidades he presenciado la dificultad presupuestaria, en un pequeño país que procura atender las necesidades y generar justas oportunidades a sus habitantes, para resignar recaudación sobre rentas empresariales y profesionales de no residentes.

Renta obtenida de nuestros consumidores y utilizando los servicios públicos generales de justicia, legislación, orden público, educación, salud pública, que básicamente se costean no de precios o tasas, sino de Rentas Generales.

Con tal preocupación, hemos reunido algunas opiniones e informaciones, con la esperanza de promover una reflexión.

URUGUAY Y LA FISCALIDAD INTERNACIONAL: UNA REFLEXION

La crisis financiera y sus secuelas

El comienzo del siglo ha sido marcado por la crisis de los mercados financieros, favorecida por desmedida asunción de riesgo por parte de las instituciones financieras en el hemisferio Norte, en una compleja simbiosis con la insuficiencia de las regulaciones.¹

Los Estados luego de algunas vacilaciones iniciales, demostrando haber aprendido de los errores de conducción de la crisis de 1929², adoptaron decididamente un conjunto de medidas, tanto de contención como orientadas a la reactivación de la economía real.

Naturalmente tales decisiones suponen un basto compromiso fiscal, que incluso ha llevado a las economías centrales a ratios de déficit fiscal de dos dígitos del PBI y su endeudamiento público superior al 100 % del PBI³

El G-20 y OCDE

Como bien lo señala Cristina Narbona ⁴ “la crisis financiera genera una intensa demanda de fondos públicos así como de mayor regulación y supervisión de la actividad financiera. Ello explica la atención prestada en los últimos meses a los paraísos fiscales⁵

Como surge con claridad de todos los análisis, la situación de estas jurisdicciones no es ni causa ni explicación de la crisis financiera⁶.

En el contexto del llamado costo moral en que incurren los estados centrales al socializar voluminosas pérdidas de las instituciones financieras y para-financieras, los problemas de regulación no resueltos, entre ellos la llamada “La cuestión ética” referida a la desmedida asunción de riesgos aunada al tema de las super remuneraciones de los directivos⁷, y particularmente cuando la mayoría de los responsables de dichas Instituciones continúan en el Mercado - la respuesta sorprende. En efecto, la medida que se explicita como importante en la reunión de 2009 del llamado G-20, afecta a un conjunto de países, entre ellos Uruguay, notoriamente ajenos a las causas de la crisis.

1 Baste recordar las llamadas sub prime, AIG, Lheman Brothers, Crèdit National, Citi, UBS, etc.

2 No en vano Ben Bernanke se ha destacado por sus análisis de la crisis de 1929.

3 Cfme. Revisión artículo IV de USA por el IMF, 2009.-

4 La OCDE y los paraísos fiscales, Cristina Narbone, embajadora de España ante la OCDE

5 Incluyendo la amenaza de sanciones adoptada en la cumbre del G-20 de mayo 2009

6 Blanchard Olivier The Crisis Munich Center for Economic studes 2008, La tormenta Perfecta IMF 2009

7 Fue el tema en el foro de Davos, sin avances ante la “presión de los banqueros”. tal vez se propongan medidas de regulación operativas para 2012.

La inclusión de Uruguay

La inclusión de nuestro país en las listas confeccionadas por OCDE es particularmente inapropiada, como oportunamente lo señaló el Senador y ex Ministro de Economía Cr. Danilo Astori.

En efecto desde la reforma tributaria, Uruguay que ya tenía imposición directa sobre las empresas, extiende dicha imposición directa a las personas físicas.

Lo que aunado a la perención de las sociedades financieras de inversión, a partir del presente año 2010, permite sostener fuera de toda duda que Uruguay no se encuentra comprendido por el numeral primero de las normas de OCDE⁸ para calificar a un país: “si la jurisdicción no impone impuestos (directos) o estos son sólo nominales...”⁹

Más por la fuerza más que por razón, nuestro país es requerido a otorgar instrumentos bilaterales tendientes a que la jurisdicción “colabore” en la llamada transparencia internacional.

I - Colaboración internacional

El itinere descripto denota un alto grado de falta de justicia, sin perjuicio de lo cual convengamos que razonablemente los estados deberían colaborar en prevenir determinados ilícitos fiscales, por la vía de prestarse asistencia.

Naturalmente es necesario distinguir colaboración, de la compleja situación que se genera al intentar compatibilizar sistemas tributarios disímiles y en especial de la circunstancia de resignar potestades tributarias¹⁰. En efecto el examen abarcará tanto las hipótesis de doble imposición y también las llamadas de doble nontaxation, y sus repercusiones según el grado de desarrollo de las economías contratantes.¹¹

8 *OECD Tax heaven criteria*

9 1. Si la jurisdicción no impone impuestos o éstos son sólo nominales. La OCDE reconoce que cada jurisdicción tiene derecho a determinar si impone impuestos directos. Si no hay impuestos directos pero sí indirectos, se utilizan los otros tres factores para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal.

2. Si hay falta de transparencia.

3. Si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con otros países en relación a contribuyentes que se benefician de los bajos impuestos.

4. Si se permite a los no residentes beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen efectivamente una actividad en el país.

10 Lo que tiene relevante impacto en la eficiencia económica, tanto nacional como internacional. Como bien señala Raquel Paredes “Efectos sobre la eficiencia económica de distintos criterios de coordinación impositiva internacional” Univ. Complutense de Madrid PT 03/99

11 Fondo Monetario Internacional: 1998; Víctor Thuronyi - Capítulo 18, aspectos internacionales de Impuesto sobre la Renta el reto de la fiscalidad internacional.”... nontaxation doble de las transacciones internacionales va a crear un sesgo en favor del bienestar

Las informaciones que hemos reunidos y vertemos en las siguientes páginas, procuran aportar a una reflexión, de como llevar adelante una actitud de colaboración y al mismo tiempo defender la percepción tributaria que solventa la infraestructura y políticas sociales de Uruguay.

II - Los convenios modelo OCDE de doble imposición

En tanto Uruguay ha comenzado¹² a trabajar esta línea de acuerdos, vale la pena analizar someramente el convenio modelo impulsado por OCDE.

Orígenes

El tema de la doble imposición fue abordado por la Sociedad de Naciones, en el período entre ambas guerras mundiales.¹³ Pero a la hora de resignar potestades tributarias se marcan las diferencias entre los países, al punto que culminan tales trabajos con dos modelos, emitidos por la misma Sociedad de Naciones en el mismo año: El de México de 1946 y el de Londres también de 1946.

A partir de ese punto lo retoma por un lado la OCEE (actual OCDE) que en 1963 elabora un proyecto de Convenio que culmina con el Modelo de Convenio de OCDE 1977, que se ha ido actualizando a partir de 1992 hasta el presente. Por su parte la ONU nombra un grupo de expertos, en un proceso que culmina con el Modelo de Convenio ONU de 1980.-

Modelo de Convenio OCDE y el ONU

Como bien señala el prof. Francisco García¹⁴ “sería un error creer que ambos modelos responden a una modalidad distinta de formulación económica de la neutralidad impositiva”¹⁵ pero el modelo ONU (MCONU) ofrece algunas respuestas distintas en materia de reglas concretas destinadas a defender al menos parcialmente los intereses de los países en desarrollo.

internacional sobre las transacciones nacionales, llevando a una pérdida de nivel mundial (y nacional), por no mencionar los ingresos fiscales. Aunque, sin embargo, hay un acuerdo general entre los contribuyentes y los gobiernos sobre la inconveniencia de la doble imposición, nontaxation doble es, obviamente, deseada por los contribuyentes y, en cierta medida tolerado o incluso fomentado por los gobiernos. Los países en desarrollo a menudo expresan la opinión de que cualquier aumento en el bienestar mundial derivados de la eliminación de las barreras internacionales se acumulan principalmente a los países industriales

12 Registra el precedente del acuerdo con Alemania aprobado en los comienzos de la década de los noventa. Objeto de alguna controversia en el parlamento pese al escaso volumen de negocios.

13 League of Nations (1923) Report of Double Taxation

14 Francisco García Prats Universidad de Valencia, Conferencia Madrid 2009 publicada en Crónicas Tributarias 133/2009

15 Ibidem pp. 112

Diferentes regulaciones MCOCDE – MCONU:

- Con la supresión del art. 14 del MCOCDE, los servicios profesionales y los independientes quedan sumidos en la definición de empresa
- El MCONU es más amplio en materia de concepto de establecimiento permanente, limitando las obras a 6 meses de duración, incorporando cierto tipo de instalaciones, los seguros realizados por dependiente, regulando los servicios personales y en general preservando más monto imponible a la jurisdicción fuente de la renta.
- También es diferente el MCOCDE que establece que toda renta que no fuere atribuible directamente al establecimiento permanente será gravada en el estado de residencia, mientras el MCONU preserva algo más bajo el concepto de fuero de atracción.
- En materia de cánones hay una gran diferencia, pues mientras el MCOCDE atribuye totalmente la potestad tributaria al Estado de residencia, el MCONU la comparte entre ambos estados. Este aspecto, en los que se incluyen derechos televisivos, regalías y demás, tienen un creciente y más que relevante peso.

En suma, ambos modelos postulando el criterio de la **jurisdicción de residencia**,¹⁶ contemplando la pretensión de los países exportadores de capital.

Como viene de verse en su regulación concreta el MCOCDE extrema la materia imponible que se extrae de la jurisdicción de la fuente, y torna menos eficaz su delimitación, incluso invirtiendo la carga de la prueba en algunas circunstancias.

Naturalmente se incluyen cláusulas referidas a asistencia y control recaudatorios¹⁷.

III - Armonización Fiscal

Bajo el título de armonización o neutralidad fiscal, se cobija el razonamiento que la neutralidad en materia de capitales se daría si todos los sistemas tributarios dieran similar tratamiento – neutralidad – al capital.

Tal circunstancia no ha sido posible ni aún en los bloques bajo la regla de Mercado Común (CEE¹⁸, Mercosur¹⁹). Aunque lo fuere tampoco bastaría, habida cuenta la diferencia de tamaño de mercado, calidad y cantidad de infraestructuras y servicios públicos de cada economía.

16 *Lo que es criticado por Valdés Costa que señala que el MCONU debió seguir el criterio de la fuente de acuerdo con la Resolución del Consejo Económico y Social*

17 *Cláusula 26 del modelo OCDE*

18 *José Delgado Rivero Universidad de Oviedo: Estructura Tributaria Europea, estudio comparado*

19 *Prof. Julio Lamagrande UBA Perspectivas de la armonización fiscal del Mercosur*

Las distintas opciones de tributación, que en determinados períodos un Estado puede disponer, hay que analizarlos en su conjunto, esto es modelo de tributación (peso relativo de impuestos directos e indirectos) y los niveles de gasto público, alivios crediticios (como la “pesificación asimétrica” argentina, o los que asume actualmente el propio G-20 para sus empresas), y las “ayudas” objeto de numerosos análisis y discusiones en el seno de la UE.²⁰

En consecuencia parece claro que no es el argumento de los convenios que nos ocupan, resolver la armonización o “neutralidad fiscal” en el trato de las empresas.-

IV - Criterio de la fuente y de la residencia:

Como viene de exponerse, los convenio modelo de ONU y OCDE imponen el criterio de la residencia como predominante, posición de los países desarrollados, aunque luego no la apliquen integralmente en sus propios territorios.²¹

Vale la pena transcribir el inicio del trabajo del catedrático de Tributario y Financiero de la Universidad Complutense de Madrid, que cita reiteradamente a nuestro prof. Valdés Costa:

“La posición latinoamericana expuesta en la 2ª Conferencia Regional del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, celebrada en 1943 en México, encuentra apoyo doctrinal en las I, IV, VI y VII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas respectivamente en Montevideo (1956), Buenos Aires (1964), Punta del Este (1970) y Caracas (1975). En esta última se aprueba por unanimidad la ponencia del prof. Valdés Costa en la que se sostiene que el principio de la fuente debe constituir la “base prioritaria” de la imposición, debiendo localizarse la fuente en el lugar en que el contribuyente obtenga su renta. En una línea similar, aunque más matizada, se mueven las conclusiones de las XVIII Jornadas del citado Instituto, celebradas en Montevideo en 1996. Igualmente la resolución adoptada en la reunión de la IFA de 1984 apoyaba el criterio de la territorialidad.”

“En cambio, la posición de los países desarrollados ha sido, en general, favorable al criterio de la nacionalidad o la residencia, y éste último se impone en los Modelos de la OCDE, así como en la mayoría de los tratados bilaterales, incluidos los celebrados por países latinoamericanos.”²²

20 Las ayudas de Estado en la legislación de la Unión Europea como restricción a la política fiscal – Calderón – González Universidad de Sao Paulo p. 59

21 Particularmente EEUU, como se verá, Portugal que aplica criterio mixto, ibidem pp 56

22 TENDENCIAS ACTUALES EN LOS CRITERIOS DE SUJECION DEL TRIBUTO: HACIA LA TERRITORIALIDAD Ramón Falcón y Tella Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid Crónica Tributaria nº 100 (2001), pp-53-60.

V – Otras economías gravan la renta generada en su territorio por empresas extranjeras.

EEUU ²³ aplica el criterio de la nacionalidad y la renta mundial, exclusivamente para las empresas norteamericanas, “por el contrario el concepto de fuente u origen de ingresos inspira el sistema aplicable para las empresas extranjeras que operan o invierten en los Estados Unidos”.²⁴

En consecuencia el fisco tanto federal como estadual, toma como monto imponible la totalidad de la renta generada en su territorio, cualesquiera fuere la residencia de la empresa, más aquella renta obtenida en el extranjero por sus empresas nacionales.

La renta nacional, pero interestatal, es asignada a cada estado preponderantemente por el *sistema de prorrateo*, que toma en consideración tres ítems mensurables en cada estado: volumen de ventas, propiedades y nivel de salarios.²⁵

VI - La comunidad Europea,

Es de aplicación generalizada el criterio de la residencia, pero en tanto son países exportadores de capitales surge que su legislación establece una serie de disposiciones, calificadas de unilaterales, que exoneran rentas provenientes del exterior, y/o admiten la deducibilidad de las pérdidas del establecimiento permanente en el extranjero, hasta la concurrencia de beneficios posteriores, exonerando el plus.²⁶

Diversidad en el tratamiento fiscal

Existe una diversidad y dispersión en los sistemas tributarios de los miembros de la UE. Incluso en el tema que nos ocupa varios países, entre ellos España e Italia, presentan “asimetrías en el tratamiento de renta de fuente externa respecto de las de fuente interna”.²⁷

También contemplan beneficios fiscales para reinversión de plus valías, beneficios extraordinarios. Al punto que la Comisión Europea en su comunicación de 23 de octubre de 2001 destaca la existencia de 15 regímenes fiscales diferentes, y “distintos beneficios a los inversores domésticos”.²⁸

23 Situación que también aplica Portugal y algunos países latinoamericanos por retenciones definitivas.

24 Richard Pomp (prof. Connecticut Law School) y Mayra Lucas (asesora fiscal de la Comisión Europea), en “Tributación múltiple de las Sociedades en EEUU” pg. 142.

25 Ibidem pp. 144 a 149 “formulary apportionment”.

26 Rafael Cosín (Inspector de Hacienda España) “Medidas unilaterales para evitar la doble imposición” doc 22/02 ponencia XLVIII semana de Estudios Financieros, pg. 8 y 12

27 Ibidem “En España e Italia se utiliza el método de exención de los dividendos de fuente externa y el de deducción para los de fuente interna”

28 José Delgado Rivero Universidad de Oviedo: Estructura Tributaria Europea, estudio comparado

Dificultades con el criterio de la residencia:

Ante esta diversidad que muestra la competencia en el tratamiento de las empresas, la Comisión Europea señala la necesidad de cambiar el sistema, en especial referido a las transnacionales, contemplando entre las opciones el llamado "base imponible armonizada" vigente en EEUU y Canadá. Que en definitiva resulta en la participación fiscal del país de la fuente, en base a determinados criterios para asignar la cuota parte de la base imponible (empleados, propiedades y volumen de ventas).²⁹

En materia de Canon España tiene establecida una reserva, y en la práctica en los convenios suscritos por España se prevé la retención en la fuente sobre los cánones.³⁰

Ni que hablar de los problemas que se enfrentan a la hora de considerar el comercio electrónico, que tanto para IVA como renta van empujando a la UE a desvirtuar el concepto de residencia.³¹

Lo que muestra es la tendencia natural a gravar la actividad que se cumple en territorio, lo que es incompatible con el criterio de la residencia.

El criterio de la residencia colabora poco a la transparencia y equidad, en efecto genera dificultades como la que se han puesto de manifiesto en algunos fallos judiciales connotados.

Las medidas unilaterales existentes ya contemplan la DI

Como viene de verse, los países desarrollados han contemplado y atemperado la doble imposición por medio de medidas unilaterales tendientes a mantener la competitividad en su exportación de capitales, para los casos en que el país receptor de tales no resigna su capacidad impositiva.

Tanto en materia de sociedades como profesionales, las naciones de la UE³² tienen normas que por la vía de la exención o de la imputación, contemplan unilateralmente las rentas personales obtenidas en el extranjero, a condición que resulten gravadas y siempre que no exista el convenio de doble imposición³³, por lo que el otorgamiento de CDI genera situaciones en que la recaudación (que no estaba duplicada) simplemente se desplaza del país de la fuente al de la residencia.

²⁹ *Ibidem conclusiones*

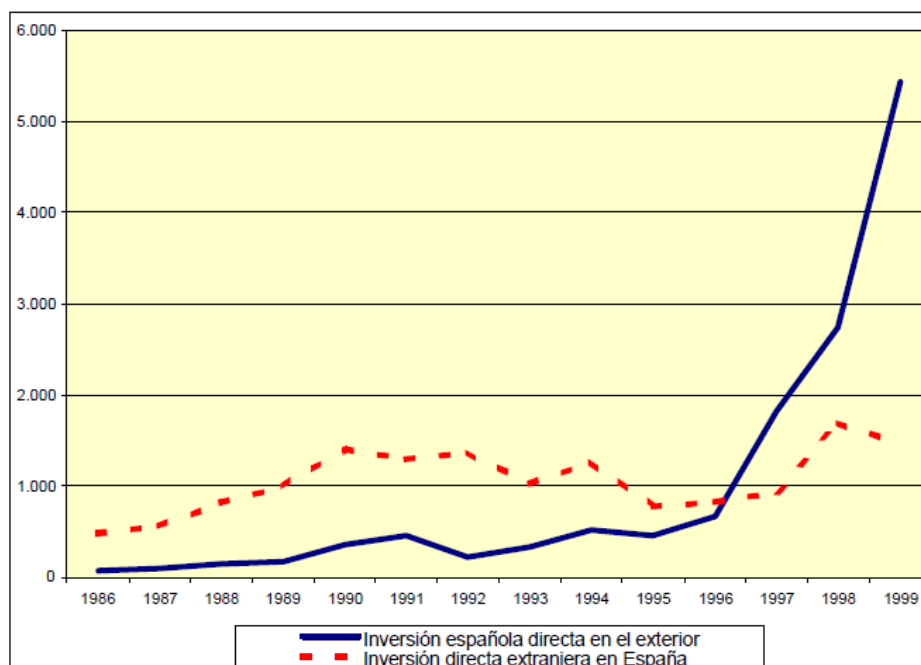
³⁰ José Antonio Rodríguez Andarza Complutense de Madrid, *Efectos de la fiscalidad en los convenios de doble imposición, análisis del caso español*.

³¹ S. Montesinos Oltra Universitat de Valencia "Comercio Electrónico y gravamen de las rentas de los no residentes. CT108/2003"

³² España modificado para rendimientos del trabajo en 2006 cfme Chico-Ruiz Univ. Rey Juan Carlos

³³ Carlos López Espadafor prof. titular Tributario y Financiero Universidad de Jaén Crónica Tributaria 96

En consecuencia como lo señalan Vallejo y Gutierrez, el otorgamiento de CDI es favorable (a España) destacando en el cuadro adjunto el aumento de la inversión directa en el exterior y reconociendo que para el país de la fuente significa una caída en la recaudación.³⁴



Naturalmente si el CDI es favorable al país exportador de capital, lo será en desmedro de las economías que receptoras de capital como la nuestra

Por último, aún en las relaciones entre las desarrolladas economías europeas, se encuentra en forma reiterada, tanto en informes como en documentos de trabajo, la recomendación de ir a la base consolidada común³⁵, habida cuenta de la distorsión que va generando la combinación de asimetrías tanto fiscales como para-fiscales (ayudas) con el régimen de residencia.

TIF Transparencia fiscal

Uno de los problemas que aflige, y origina las normas correspondientes, es la interposición de sociedades u otros mecanismos “que puedan diferir o eludir el pago de rentas”. En consecuencia y con toda lógica, se imponen obligaciones a los residentes y la posibilidad de deducir los impuestos pagos en el exterior a efectos de evitar la doble imposición.³⁶

³⁴ Instituto de Estudios Fiscales (España) documento 6/02

³⁵ Bokoko UAM y González U. de Oviedo en documento 11/09 del IEF

³⁶ Transparencia Fiscal Internacional, catedráticos Juan A Rodríguez (UCM) y Juan J. Rubio (U de Castilla) en Crónica Tributaria 96

Parece claro que estas situaciones demandan y merecen la colaboración de los Estados, pero no se resuelve con los CDI, e incluso pueden generar nuevos flancos.³⁷

“La elusión fiscal internacional puede desarrollarse en cualquier sistema fiscal, tenga éste la consideración de paraíso fiscal o no; tenga éste suscritos convenios de doble imposición o no. Es decir, cualquier sistema fiscal es un escenario idóneo para la elusión fiscal internacional. Así, podríamos señalar que siempre que exista un contribuyente con capacidad económica y dos o más sistemas tributarios, podrán existir manifestaciones de elusión fiscal internacional.”³⁸

Tampoco es ajeno a este problema el tratamiento de los precios de transferencia entre sociedades vinculadas.³⁹ Siendo el problema de fondo que los Estados aplican sus sistemas tributarios sobre dos bases diferentes

El mecanismo de la exención genera riesgo de elusión

Hemos visto que de las diversas formas de evitar la DI (imputación, tax credit, tax sparing, base imponible armonizada) los MCDI, tanto ONU como OCDE han optado por el mecanismo de la exención, lo que además de suponer una renuncia a los poderes del Estado de la fuente, puede generar circunstancias de nontaxation doble.

En efecto si el Estado de la fuente debe exonerar las rentas de los no residentes, esta claro que si el Estado de residencia tiene el criterio de renta mundial, será el beneficiario, pero si este último tiene el criterio de la fuente entramos en la situación de doble nontaxation.

Si una sociedad residente en Uruguay, presta una obra o servicio en España durante digamos cinco meses, estará exonerada en el país de la fuente (aplicando el CDI), y como Uruguay sigue el criterio de gravar sólo la fuente uruguaya, ¿que o quien gravará esa renta?

VIII - Uruguay el criterio de la fuente

Sin perjuicio que los mayores países latinoamericanos a fines de los 90 fueron adoptando el criterio de la residencia⁴⁰⁴¹ a menudo lo han atemperado

37 Cfme Diego Salto Van der Laet “Los Paraísos fiscales y la elusión fiscal internacional” CT 93 pp. 52

38 Fernández Reyes, José R. Escuela de Hacienda Pública Nº 14, 1990

39 Juan J. Rubio Gerrero “Revisión de la experiencia en materia de Precios de Transferencia”PT 15/98

40 World income Argentina 1992,. Brasil 1996, México, 1994 Ibidem pp 57

41 pero Argentina mantiene gravar no residentes cuya fuente generadora se encuentre en territorio nacional, con lo que se asemeja el sistema de EEUU “el tratamiento de la fiscalidad internacional en argentina, Julián Arévalo Inspector de Hacienda del Estado, CT 95 p. 8

con los criterios de tax credit, y tax sparing ⁴².

Respecto de Uruguay, ha sido y es la posición de nuestro sistema tributario el criterio de la fuente, mantenido en las diferentes reformas de tributación.⁴³

El criterio de la fuente es consistente tanto con la tradición jurídica, *lex rei sitae*, con el concepto constitucional que el poder del estado se ejerce en su territorio. También lo es con tradición de las Américas que suele reconocer los derechos a los habitantes, incluyendo la ciudadanía (*ius soli*), diferenciándose del *ius sanguinis* predominante en las naciones europeas.

El criterio de la residencia supone una suerte de divorcio entre la jurisdicción del Estado, sus leyes, tribunales y servicios públicos, usualmente aplicadas en su territorio, sin perjuicio de los contratos internacionales⁴⁴, y la jurisdicción tributaria que pasa a gravar actividades desarrolladas aún integralmente en el territorio de otro estado.

42 Prof. Julio Lamagrande UBA *Perspectivas de la armonización fiscal del Mercosur*
El crédito por impuesto análogo pagado en el exterior otorgado a sus residentes por aquellos países que adoptaron el principio de renta mundial, de manera unilateral, **respeto el principio de equidad**.

En los Convenios para evitar la doble imposición internacional se utilizan dos mecanismos: 1) atribuye la potestad para gravar las rentas a uno solo de los países; 2) permite el gravamen en ambos países, pero en uno de ellos en forma limitada mediante la retención en la fuente, estableciendo un método corrector en el país de residencia del perceptor,

eximiendo esas rentas gravadas en el país de generación o bien incluirlas, permitiendo el cómputo de crédito por impuesto pagado en el exterior (imputación integral) o sólo en la medida que no exceda del que corresponde al país de residencia (imputación ordinaria o regla de tope). La República Argentina ha firmado convenios de tal tipo con los siguientes países de la región: 1) República de Bolivia (Ley 21.780, B.O. 25/04/78); 2) República Federativa de Brasil (Ley 22.675, B.O. 17/11/82); 3) República de Chile (Ley 23.228, B.O. 1/10/85).

43 La conveniencia o no sobre que Uruguay firme tratados para evitar la doble imposición, se transformó en tema de debate en las 2das. Jornadas Tributarias en la Facultad de Ciencias Económicas.

La polémica por la firma de estos tratados comenzó a raíz de la inclusión de Uruguay en una lista negra primero (de países no comprometidos con el intercambio de información) y luego en otra gris (de países cooperantes en el intercambio de información pero que no la han implementado sustancialmente) de la OCDE. Para salir de esta última lista, Uruguay necesita firmar 12 convenios para evitar la doble tributación.

El profesor de la Facultad de Derecho, Andrés Blanco, hizo algunos comentarios sobre el acuerdo de ese tipo que Uruguay firmó recientemente con España y dijo que en la negociación se llegó a "situaciones peores (para Uruguay) que el modelo de la OCDE". Evaluó además que en el acuerdo con España, Uruguay "está cediendo cosas" y ejemplificó que se "renuncia" a gravar las rentas de las empresas marítimas y áreas españolas que se produzcan en el país.

El director de la Asesoría Tributaria del Ministerio de Economía, Fernando Serra, pidió la palabra y respondió que en toda negociación "hay que ceder, hay que resignar algo" pero manifestó que es "un convenio razonable" y que "no alinearnos a los lineamientos internacionales nos va a dejar excluidos".

44 Incluso en materia de derecho internacional privado, el criterio usual para determinar la jurisdicción es "el lugar de cumplimiento de la obligación o ejecución del contrato"

Particularmente el mecanismo de exención de rentas supone la atribución de la potestad tributaria a un sólo Estado y una suerte de inmunidad tributaria para su nacional en el territorio del otro Estado.

Los tributos, su función económica:

Código Tributario: artículo 10. (Concepto de tributo).- Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Los recursos así obtenidos por el Estado, conforman el capítulo correspondiente de nuestro Presupuesto Nacional y son el natural límite a los gastos, salarios e inversiones que Gobierno y Parlamento pueden asignar.

Como consecuencia si se resigna soberanía tributaria, renunciando definitivamente a que la renta obtenida en nuestro territorio por empresas extranjeras y transnacionales, contribuya a solventar los servicios generales tales como seguridad, justicia, infraestructura y comunicaciones que utilizan para obtenerla.

Primera reflexión

Los CMOEDE incluyen la imposición del criterio de residencia, que supone una alteración a nuestro orden jurídico, con pérdida de recursos legítimos.

No hay elementos objetivos que permitan suponer que tal inclusión disminuya la evasión fiscal internacional en la opinión de varios tratadistas.⁴⁵

Como surge de la extensa literatura existente, la introducción de tal criterio genera dudas y diferencia de interpretaciones importantes, particularmente en lo que refiere a las empresas transnacionales.

Tampoco resuelve satisfactoriamente desarrollos modernos como el llamado comercio electrónico.

Chile

Chile ha otorgado alguno CDI⁴⁶ pero recientemente ha instaurado otra estrategia, con la aprobación de la Ley 20.406 promulgada a fin de 2009⁴⁷, y el anuncio que se inclinará por convenios de información y asistencia fiscal.

Nótese que Chile emplea el concepto de renta mundial, atemperado y

⁴⁵ Al punto que ya existe una frondosa legislación, directivas, etc. relativas a cláusulas “anti abuso”.

⁴⁶ Incluso con España, con algunas diferencias ampliando el concepto de establecimiento permanente (6 meses para obras, incorporando específicamente los montajes, etc)

⁴⁷ Su texto figura en el anexo

tiene la tasa más baja de IRAE (15 %) y no impone aportes patronales.

Pese a que tal sistema tributario le genera menores dificultades para otorgar los CDI, hoy realiza otra opción, introduciendo una legislación garantista en materia de acceso a la información bancaria por parte de la autoridad fiscal, incluyendo los casos previstos en los convenios internacionales.

En efecto, el procedimiento contempla una notificación al Banco, el que la traslada al titular de la cuenta, que puede optar por acceder u oponerse. En este último caso la autoridad fiscal puede ocurrir ante el Juez, el que da traslado al interesado, y en caso de continuar oponiéndose, convoca a audiencia a las partes en la que resuelve.

Segunda reflexión:

Parece razonable que los Estados colaboren y se asistan en materia de evasión y fraude fiscal internacional, con las garantías y límites que convengan.

Considerando la opción que explicita Chile, habida cuenta de la reacción más que favorable de OCDE según se expresa en el comunicado oficial del organismo⁴⁸, ¿no será preferible esta solución? ⁴⁹

Esto es aprobar una ley con similar texto y orientar el esfuerzo a convenios relativos a la información fiscal en lugar de los referidos CDI.

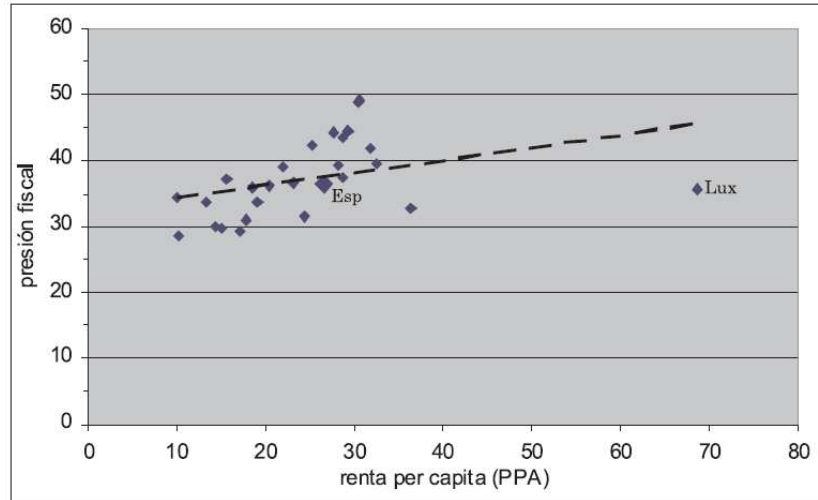
⁴⁸ *Ver en anexo*

⁴⁹ *En anexo luce el texto de la Ley*

ANEXOS

DISPARIDAD FISCAL EUROPEA⁵⁰

Figura 3. Comparativa de presión fiscal y renta per capita



Fuente: EUROSTAT y elaboración propia.

50 José Delgado Rivero Universidad de Oviedo: Estructura Tributaria Europea, estudio comparado

Tabla 7. Comparativa de presión fiscal, relación impuestos/indirectos y renta per capita. Datos y correlación de valores y de rangos

País	Presión fiscal		Directos/Indirectos		Renta pc	
	Dato	Orden	Dato	Orden	Dato	Orden
Alemania	39,3	9	0,8797	12	28,1	10
Austria	41,8	7	0,9184	10	31,8	4
Bélgica	44,6	3	1,2452	4	29,3	7
Dinamarca	49,1	1	1,6803	1	30,5	5
España	36,5	14	0,9569	8	26,5	12
Finlandia	43,5	5	1,2633	3	28,8	8
Francia	44,2	4	0,7853	16	27,6	11
Grecia	31,4	22	0,6590	17	24,3	14
Países Bajos	39,5	8	0,9077	11	32,5	3
Irlanda	32,6	21	0,9341	9	36,3	2
Italia	42,3	6	0,9635	7	25,2	13
Luxemburgo	35,6	17	1,0541	6	68,5	1
Portugal	35,9	16	0,5594	22	18,5	19
Reino Unido	37,4	11	1,3267	2	28,8	8
Suecia	48,9	2	1,1609	5	30,3	6
Bulgaria	34,4	18	0,3558	27	10,0	27
Chipre	36,6	13	0,6041	20	23,0	15
Eslovaquia	29,3	26	0,5152	25	17,0	21
Eslovenia	39,1	10	0,6020	21	22,0	16
Estonia	31,0	23	0,5227	23	17,9	20
Hungría	37,2	12	0,6171	19	15,7	22
Letonia	30,1	24	0,6443	18	14,4	24
Lituania	29,7	25	0,8380	13	15,0	23
Malta	33,8	20	0,7873	15	19,1	18
Polonia	33,8	19	0,5187	24	13,3	25
Rep Checa	36,2	15	0,7896	14	20,3	17
Rumanía	28,6	27	0,4809	26	10,1	26
Coeficientes de correlación						
	Valores		Rangos			
Presión fiscal & Tax Mix	0,7016		0,6469			
Presión fiscal & Renta pc	0,3749		0,6355			
Tax mix & Renta pc	0,5722		0,8178			

Fuente: EUROSTAT y elaboración propia.

Nota: la renta per capita está expresada en paridad de poder adquisitivo y en miles de euros.

Chile enacts law on access to bank information, implements tax standard

14/12/2009 - A new law on access to bank information will enable Chile to exchange banking information under existing tax treaties, thereby complying with the internationally agreed tax standard for exchange of information.

Accordingly, the OECD has updated its [progress report](#) first issued in conjunction with the April G20 Summit, moving Chile into the category of jurisdictions that have substantially implemented the internationally agreed standard.

Chile has a network of more than 20 bilateral tax treaties that provide for exchange of information in tax matters. Until now, however, legal restrictions prevented Chile's tax authorities from obtaining and exchanging certain kinds of bank information in non-criminal tax cases.

A new law granting Chilean tax authorities access to all bank information was published in the Official Gazette of the Republic of Chile on 5 December 2009. It is now in force and will be applicable as of 1 January 2010. By removing previous restrictions, the new law enables Chile's existing treaties to be

considered to meet the OECD standard for exchange of information in tax matters.

Welcoming the legislation, OECD Secretary-General Angel Gurría said: "I am very pleased to see that, as part of Chile becoming an OECD Member, Chile's legal framework was upgraded and brought in line with best international practices. Chile is now part of an international movement in favour of tax transparency and exchange of information."

Chile is one of five countries, along with Estonia, Israel, the Russian Federation and Slovenia, that are negotiating to become members of the OECD. Compliance with the internationally agreed tax standard for exchange of information had been a key element in its accession negotiations.

BCN Legislación chilena		Biblioteca del Congreso Nacional de Chile	
Tipo Norma	:Ley 20406		
Fecha Publicación	:05-12-2009		
Fecha Promulgación	:25-11-2009		
Organismo	:MINISTERIO DE HACIENDA; SUBSECRETARÍA DE HACIENDA		
Título	:ESTABLECE NORMAS QUE PERMITEN EL ACCESO A LA INFORMACIÓN BANCARIA POR PARTE DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA		
Tipo Version	:Unica De : 05-12-2009		
Inicio Vigencia	:05-12-2009		
URL	: http://www.leychile.cl/Navegar/?idNorma=1008772&idVersion=2009-12-05&idParte		

LEY NÚM. 20.406

ESTABLECE NORMAS QUE PERMITEN EL ACCESO A LA INFORMACIÓN BANCARIA POR PARTE DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA

Teniendo presente que el H. Congreso Nacional ha dado su aprobación al siguiente Proyecto de ley:

Artículo único.- Reemplázase el artículo 62 del Código Tributario, contenido en el artículo primero del decreto ley N° 830, de 1974, por los siguientes artículos 62 y 62 bis:

"Artículo 62.- La Justicia Ordinaria podrá autorizar el examen de información relativa a las operaciones bancarias de personas determinadas, comprendiéndose todas aquellas sometidas a secreto o sujetas a reserva, en el caso de procesos por delitos que digan relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias. Igual facultad tendrán los Tribunales Tributarios y Aduaneros cuando conozcan de un proceso sobre aplicación de sanciones conforme al artículo 161.

Asimismo, en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras y de conformidad a lo establecido por el Título VI del Libro Tercero, el Servicio podrá requerir la información relativa a las operaciones bancarias de personas determinadas, comprendiéndose todas aquellas sometidas a secreto o sujetas a reserva, que resulten indispensables para verificar la veracidad e integridad de las declaraciones de impuestos, o falta de ellas, en su caso. La misma información podrá ser solicitada por el Servicio para dar cumplimiento a los siguientes requerimientos:

- i) Los provenientes de administraciones tributarias extranjeras, cuando ello haya sido acordado bajo un convenio internacional de intercambio de información suscrito por Chile y ratificado por el Congreso Nacional.
- ii) Los originados en el intercambio de información con las autoridades competentes de los Estados Contratantes en conformidad a lo pactado en los Convenios vigentes para evitar la doble imposición suscritos por Chile y ratificados por el Congreso Nacional. Salvo los casos especialmente regulados en otras disposiciones legales, los requerimientos de información bancaria sometida a secreto o reserva que formule el

Director de conformidad con el inciso anterior, se sujetarán al siguiente procedimiento:
1) El Servicio, a través de su Dirección Nacional, notificará al banco, requiriéndole para que entregue la información dentro del plazo que ahí se fije, el que no podrá ser inferior a cuarenta y cinco días contados desde la fecha de la notificación respectiva. El requerimiento deberá cumplir, a lo menos, con los siguientes requisitos:

- a) Contener la individualización del titular de la información bancaria que se solicita;
- b) Especificar las operaciones o productos bancarios, o tipos de operaciones bancarias, respecto de los cuales se solicita información;
- c) Señalar los períodos comprendidos en la solicitud, y
- d) Expresar si la información se solicita para verificar la veracidad e integridad de las declaraciones de impuestos del contribuyente o la falta de ellas, en su caso, o bien para dar cumplimiento a un requerimiento de información de los indicados en el inciso anterior, identificando la entidad requirente y los antecedentes de la solicitud.

2) Dentro de los cinco días siguientes de notificado, el banco deberá comunicar al titular la información requerida, la existencia de la solicitud del Servicio y su alcance. La comunicación deberá efectuarse por carta certificada enviada al domicilio que tenga registrado en el banco o bien por correo electrónico, cuando así estuviera convenido o autorizado expresamente. Toda cuestión que se suscite entre el banco y el titular de la información requerida relativa a las deficiencias en la referida comunicación, o incluso a la falta de la misma, no afectarán el transcurso del plazo a que se refiere el numeral precedente. La falta de comunicación por parte del banco lo hará responsable de los perjuicios que de ello puedan seguirse para el titular de la información.

3) El titular podrá responder el requerimiento al banco dentro del plazo de 15 días contado a partir del tercer día desde del envío de la notificación por carta certificada o correo electrónico a que se refiere el número 2) de este inciso. Si en su respuesta el titular de la información autoriza al banco a entregar información al Servicio, éste deberá dar cumplimiento al requerimiento sin más trámite, dentro del plazo conferido.

Del mismo modo procederá el banco en aquellos casos en que el contribuyente le hubiese autorizado anticipadamente a entregar al Servicio información sometida a secreto o reserva, cuando éste lo solicite en conformidad a este artículo. Esta autorización deberá otorgarse expresamente y en un documento exclusivamente destinado al efecto. En tal caso, el banco estará liberado de aplicar el procedimiento previsto en el número 2) de este inciso. El contribuyente siempre podrá revocar, por escrito, la autorización concedida al banco, lo que producirá efectos a contar de la fecha en que la revocación sea recibida por el banco.

A falta de autorización, el banco no podrá dar cumplimiento al requerimiento ni el Servicio exigirlo, a menos que este último le notifique una resolución judicial que así lo autorice de conformidad a lo establecido en el artículo siguiente.

4) Dentro de los cinco días siguientes a aquel en que venza el plazo previsto para la respuesta del titular de la información, el banco deberá informar por escrito al Servicio respecto de si ésta se ha producido o no, así como de su contenido. En dicha comunicación el banco deberá señalar el domicilio registrado en él por el titular de la información, así como su correo electrónico, en caso de contar con este último antecedente. Además, de ser el caso, se deberá señalar si el titular de la información ha dejado de ser cliente del banco.

5) Acogida la pretensión del Servicio por sentencia judicial firme, éste notificará al banco acompañando copia autorizada de la resolución del tribunal. La entidad bancaria dispondrá de un plazo de diez días para la entrega de la información solicitada.

6) El retardo u omisión total o parcial en la entrega de la información por parte del banco será sancionado de conformidad con lo dispuesto en el inciso segundo del número 1º del artículo 97.

La información bancaria sometida a secreto o sujeta a reserva, obtenida por el Servicio bajo este procedimiento, tendrá el carácter de reservada de conformidad a lo establecido en el artículo 35 y sólo podrá ser utilizada por éste para verificar la veracidad e integridad de las declaraciones de impuestos, o la falta de ellas, en su caso, para el cobro de los impuestos adeudados y para la aplicación de las sanciones que procedan. El Servicio adoptará las medidas de organización interna necesarias para garantizar su reserva y controlar su uso adecuado. La información así recabada que no dé lugar a una gestión de fiscalización o cobro posterior, deberá ser eliminada, no pudiendo permanecer en las bases de datos del Servicio.

Las autoridades o funcionarios del Servicio que tomen conocimiento de la información bancaria secreta o reservada estarán obligados a la más estricta y completa reserva respecto de ella y, salvo los casos señalados en el inciso segundo, no podrán cederla o comunicarla a terceros. La infracción a esta obligación se castigará con la pena de reclusión menor en cualquiera de sus grados y multa de diez a treinta unidades tributarias mensuales. Asimismo, dicha infracción dará lugar a responsabilidad administrativa y se sancionará con destitución.

Artículo 62 bis.- Para los efectos a que se refiere el inciso tercero del artículo precedente, será competente para conocer de la solicitud de autorización judicial que el Servicio interponga para acceder a la información bancaria sujeta a reserva o secreto, el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al domicilio en Chile que haya informado el banco al Servicio, conforme al número 4) del inciso tercero del artículo precedente. Si se hubiese informado un domicilio en el extranjero o no se hubiese informado domicilio alguno, será competente el Tribunal Tributario y Aduanero correspondiente al domicilio del banco requerido.

La solicitud del Servicio deberá ser presentada conjuntamente con los antecedentes que sustenten el requerimiento y que justifiquen que es indispensable contar con dicha información para determinar las obligaciones tributarias del contribuyente, identificando las declaraciones o falta de ellas, en su caso, que se pretende verificar. En el caso de requerimientos efectuados desde el extranjero, deberá indicarse la entidad requirente de la información y los antecedentes de la solicitud respectiva.

El Juez Tributario y Aduanero resolverá la solicitud de autorización citando a las

partes a una audiencia que deberá fijarse a más tardar el decimoquinto día contado desde la fecha de la notificación de dicha citación. Con el mérito de los antecedentes aportados por las partes, el juez resolverá fundadamente la solicitud de autorización en la misma audiencia o dentro del quinto día, a menos que estime necesario abrir un término probatorio por un plazo máximo de cinco días.

La notificación al titular de la información se efectuará considerando la información proporcionada por el banco al Servicio, conforme al número 4) del inciso tercero del artículo precedente, de la siguiente forma:

- a) Por cédula, dirigida al domicilio en Chile que el banco haya informado, o
- b) Por avisos, cuando el banco haya informado al Servicio que su cliente tiene domicilio en el extranjero, que el titular de la información no es ya su cliente, o bien cuando no haya informado domicilio alguno.

Para los efectos de la notificación por avisos, el secretario del Tribunal preparará un extracto, en que se incluirá la información necesaria para que el titular de la información conozca del hecho de haberse requerido por el Servicio su información bancaria amparada por secreto o reserva, la identidad del tribunal en que tal solicitud se ha radicado y la fecha de la audiencia fijada.

En cualquiera de los casos anteriores, cuando el banco haya informado al Servicio el correo electrónico registrado por el titular de la información, el secretario del Tribunal comunicará también por esa vía el hecho de haber ordenado la notificación respectiva, cuya validez no se verá afectada por este aviso adicional. Asimismo, cuando se notifique por avisos, el secretario del Tribunal deberá despachar, dejando constancia de ello en el expediente, carta certificada al último domicilio registrado ante el banco, de haber sido informado, comunicando que se ha ordenado la notificación por avisos, cuya validez no se verá afectada por la recepción exitosa o fallida de esta comunicación adicional.

En contra de la sentencia que se pronuncie sobre la solicitud procederá el recurso de apelación, el que deberá interponerse en el plazo de cinco días contado desde su notificación, y se concederá en ambos efectos. La apelación se tramitará en cuenta, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contado desde el ingreso de los autos en la Secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos. En contra de la resolución de la Corte no procederá recurso alguno.

El expediente se tramitará en forma secreta en todas las instancias del juicio.

Las disposiciones del artículo 62 y de este artículo no restringirán las demás facultades de fiscalización del Servicio.

Disposiciones Transitorias

Artículo primero.- Si a la fecha de deducirse la solicitud de autorización judicial a que se refiere el inciso primero del artículo 62 bis del Código Tributario, no se encontrare instalado el competente Tribunal Tributario y Aduanero, conocerá de aquella el juez civil que ejerza jurisdicción sobre el domicilio en Chile que haya informado el banco al Servicio conforme al número 4) del inciso tercero del artículo 62 del Código Tributario. Si se hubiese informado un domicilio en el extranjero o no se hubiese informado domicilio alguno, será competente el juez civil correspondiente al domicilio del banco requerido. Mientras no se encuentren instaladas las salas a que se refieren los incisos séptimo y octavo del artículo 66 del Código Orgánico de Tribunales, las apelaciones que se deduzcan de conformidad con el mencionado artículo 62 bis, se tramitarán con preferencia en la respectiva Corte.

Artículo segundo.- Lo dispuesto en los incisos segundo y siguientes del artículo 62 del Código Tributario regirá a contar del 1 de enero de 2010 y respecto de las operaciones bancarias que se realicen a contar de esa fecha.

Habiéndose cumplido con lo establecido en el N° 1° del Artículo 93 de la Constitución Política de la República y por cuanto he tenido a bien aprobarlo y sancionarlo; por tanto promúlguese y llévese a efecto como Ley de la República.

Santiago, 25 de noviembre de 2009.-

MICHELLE BACHELET JERIA, Presidenta de la República.-

Andrés Velasco Brañes, Ministro de Hacienda.-

Carlos Maldonado Curti, Ministro de Justicia.

Tribunal Constitucional

Proyecto de ley, que permite el acceso a la información bancaria por parte de la autoridad tributaria (Boletín N° 6477-05.)

El Secretario del Tribunal Constitucional, quien suscribe, certifica que la Honorable Cámara de Diputados envió el proyecto de ley enunciado en el rubro, aprobado por el Congreso Nacional, a fin de que este Tribunal, ejerciera el control de constitucionalidad respecto del artículo único y de los artículos primero a noveno transitorios del mismo; y que por sentencia de 19 de noviembre de 2009 en los autos Rol N° 1.528-09-CPR.

Declaró:

Que los artículos 62 bis, que el artículo único incorpora al Código Tributario, y primero transitorio del proyecto en examen son constitucionales.

Santiago, 19 de noviembre de 2009.-

Marta de la Fuente Olgúin, Secretario Suplente.