

INFORME FINAL

PROYECTO ATN/FG-9141-RS

“FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD(ES) INTERNACIONAL(ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.”

INT/ITD y SDS/SGC

Abril 2007.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS	Página 5
I. RESUMEN EJECUTIVO.....	Página 5
II. INTRODUCCIÓN.....	Página 10
A. EL CONTEXTO ECONÓMICO DE AMÉRICA LATINA.....	Página 10
B. LA TRIBUTACION Y LOS FLUJOS DE IED EN AMERICA LATINA..	Página 10
C. LA FINALIDAD PRINCIPAL DE ESTE PROYECTO.....	Página 11
III. OBJETIVOS DEL PROYECTO Y METODOLOGÍA.....	Página 12
1. OBJETIVOS E IMPACTO PERSEGUIDO POR EL PROYECTO DE COOPERACIÓN TÉCNICA REGIONAL ATN/FG-9141-RS, “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD (ES) INTERNACIONAL (ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”.....	Página 12
1.A Objetivo.....	Página 12
1.B Impacto Perseguido.....	Página 12
2. DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA DEL TRABAJO.....	Página 12
2.A Generalidades.....	Página 13
2.B Países Participantes.....	Página 13
2.C El Equipo	Página 13
2.D Desarrollo de la Metodología del Trabajo. Fases.....	Página 14
1ª Fase. Recopilación.....	Página 14
2ª Fase. Preparación y Redacción de los Cuestionarios.....	Página 14
3ª Fase. Selección de las Empresas no Residentes.....	Página 15
4ª Fase. Proyecto Piloto.....	Página 15
5ª Fase. Distribución y Recepción de las Encuestas.....	Página 16
6ª Fase. Trabajos de Campo, Perú, Colombia, Costa Rica y México.....	Página 16
7ª Fase. Redacción del Informe-País: Perú, Colombia, Costa Rica y México.....	Página 17
8ª Fase. Redacción del Informe final y Presentación de Resultados.....	Página 17
IV. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA METODOLOGÍA DEL PROYECTO. LECCIONES APRENDIDAS.....	Página 19
1. EL RIGOR DEL OBJETO DE ANALISIS.....	Página 19
2. EL EQUILIBRIO TEÓRICO-PRÁCTICO.....	Página 21
3. EL CARÁCTER TRANSVERSAL DEL ESTUDIO.....	Página 22
4. EL ELEMENTO DE “VANGUARDIA”:	Página 23
5. LA “ADAPTACIÓN” AL MEDIO.....	Página 23

6. LA ELECCIÓN DE LOS PAÍSES.....	Página 24
7. LA TERMINACIÓN DEL PROYECTO.....	Página 24
V. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE PERÚ EN EL ÁREA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. DIAGNÓSTICO, PROBLEMAS, CAUSAS Y RECOMENDACIONES.	Página 26
1. INTRODUCCIÓN.....	Página 26
2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN PERÚ.....	Página 26
3. CUADRO-RESUMEN SOBRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN PERÚ.....	Página 27
VI. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE COLOMBIA EN EL ÁREA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. DIAGNÓSTICO, PROBLEMAS, CAUSAS Y RECOMENDACIONES.....	Página 33
1. LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO Y LA APERTURA A LA INVERSIÓN EXTRANJERA.....	Página 33
A. Consideraciones Generales: Administración Tributaria y Aspectos Internacionales.....	Página 33
B. La Reforma Tributario en Colombia.....	Página 33
2. ALGUNAS CUESTIONES ESPECÍFICAS DE LA REALIDAD TRIBUTARIA INTERNACIONAL COLOMBIANA.....	Página 34
3. CUADRO-RESUMEN SOBRE LA SITUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN COLOMBIA.....	Página 36
VII. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE COSTA RICA EN EL ÁREA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. DIAGNÓSTICO, PROBLEMAS, CAUSAS Y RECOMENDACIONES.....	Página 45
1. INTRODUCCIÓN.....	Página 45
2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN COSTA RICA.....	Página 45
3. CUADRO-RESUMEN SOBRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN COSTA RICA.....	Página 46
VIII. RESUMEN DEL INFORME SOBRE MÉXICO. DIAGNÓSTICO, PROBLEMAS, CAUSAS Y RECOMENDACIONES.....	Página 55

1. INTRODUCCIÓN.....	Página 55
2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN MEXICO.....	Página. 55
3. CUADRO-RESUMEN SOBRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN MÉXICO.....	Página 56
IX. CONCLUSIONES GENERALES.....	Página 65

LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

Inversión Extranjera Directa (IED)
Administración tributaria (AT)
Administraciones Tributarias (AATT)
Acuerdos sobre Precios por Anticipado (APAs)
Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS)
Dirección General de Tributos (DGT)
Servicio de Administración Tributaria (SAT)
Establecimiento Permanente (EP)
Establecimientos Permanentes (EPs o EEPP)
Administración General de Grandes Contribuyentes (AGGC)
Comisión Económica para América Latina (CEPAL)
Convenios de Doble Tributación (CDT)
Organización Para La Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)
Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria (SUNAT)
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)
Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)
Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado (MUISCA)
Precio de Transferencia (PT)
Precios de Transferencia (PPTT)
Unión Europea (UE)

I. RESUMEN EJECUTIVO

En el periodo 2005-2007 el BID ha realizado 4 estudios del tratamiento, en las Administraciones tributarias de los respectivos países estudiados (Colombia, Costa Rica, México y Perú), de los contribuyentes directa o indirectamente vinculados con la Inversión Extranjera Directa (en adelante, contribuyentes-IED).

Una vez detectada la relativa escasez de análisis de esta problemática concreta dentro de los estudios sobre Administración tributaria (AT) llevados a cabo en la región y la sensibilidad de esta materia para favorecer el clima de negocios, el Banco, utilizando la financiación del fondo fiduciario de España, consideró interesante hacer un diagnóstico y formular recomendaciones.

Para realizar este trabajo, un equipo de consultores internacionales y locales prepararon sendos formularios (uno para ser contestado por la AT y otro por los contribuyentes-IED). Y tras el análisis de las contestaciones se realizó un trabajo de campo en cada país.

A pesar de ciertas dificultades metodológicas encontradas, se alcanzaron conclusiones y recomendaciones que, de acuerdo con la información disponible, van a ser total o parcialmente implementadas al menos en Perú, Costa Rica y México.

Las dificultades metodológicas obedecieron a:

1. La inexistencia de patrón o modelo de trabajo a seguir.

2. La inexistencia en las AATT de una “unidad” o “unidades” que fuera(n) competente(s) sobre estos contribuyentes-IED en exclusiva, lo cual dificultaba la respuesta para la AT y hacía que la respuesta de los contribuyentes se refiriera a menudo al conjunto del servicio de AT, no sólo al área internacional;
3. Las diferencias en los niveles de desarrollo y preocupación en este campo, tanto del lado de la AT como de las empresas.

A continuación se realiza un breve repaso país por país.

Perú:

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria peruana (SUNAT) tiene un reconocimiento internacional por sus avances en materia de control a los tributos internos y de una política sostenida de capacitación de sus empleados. Adicionalmente, debe reconocerse un enorme esfuerzo en los últimos 2 años en materia internacional. Sin embargo, la SUNAT carece de un área específica de tributación internacional y del personal especializado para desarrollar una adecuada labor en este campo. En particular, se puede destacar lo siguiente.

- Recaudación. Cabe señalar que éste es el área mejor valorada, ya que en general no se han detectado especiales dificultades o carencias y existe un grado de satisfacción considerable.
- Fiscalización, englobando en dicha área la fiscalización propiamente dicha y los precios de transferencia. Es donde se han detectado más aspectos susceptibles de mejora por parte de la Administración tributaria. En algunas ocasiones, ciertas prácticas (por ejemplo la exigencia de formalismos innecesarios) son fruto de cierto temor a no poder controlar adecuadamente unas determinadas rentas, pero visto desde una perspectiva objetiva, dichas prácticas no suelen constituir tampoco la solución a dicha preocupación.
- Por último se han analizado otras áreas: trabajadores desplazados, seguridad jurídica, procedimiento contencioso tributario, intercambio de información, incentivos tributarios.

En estas áreas, principalmente en la de seguridad jurídica, se han detectado algunos problemas motivados por falta de experiencia en materia internacional que debe irse corrigiendo progresivamente con una mayor internacionalización, materializada sobre todo en la ampliación de la red de Convenios de Doble Tributación (CDTs), que actualmente es muy reducida, y con una mayor estabilidad del sistema normativo (incluyendo el de las normas de interpretación dictadas por la AT peruana).

Colombia:

Con la firma del Tratado de Libre Comercio con EE.UU., Colombia a penas empieza a interesarse por estos temas. Su Administración tributaria es incipiente en esta área.

- Es preciso empezar mencionando la normativa porque, si bien se ha desarrollado en materia de precios de transferencia, otras materias propias del Derecho Internacional

Tributario como son los CDTs y los aspectos derivados de su aplicación (certificados de residencia, intercambio de información, procedimientos amistosos,...); los mecanismos e instrumentos ligados a los propios precios de transferencia, supuesto de los “Acuerdos sobre Precios por Anticipado” (APA); el tratamiento de los expatriados, etc.; son prácticamente desconocidos.

En suma, en Colombia se aprecia la necesidad de una mayor conciencia y de un planeamiento estratégico sobre los cambios en todos los órdenes que deberá introducir la AT colombiana en este terreno a raíz de las modificaciones normativas, realizadas o por venir. En este sentido, se llegó a recomendar la creación de una unidad especializada que disponga del personal con los conocimientos específicos de tributación internacional, y que se conforme como el eje de la DIAN en este terreno.

- En particular, cabe resaltar aquí lo siguiente:
 - En materia de recaudación, lo más preocupante fue la situación detectada en devoluciones a los no residentes, pues no se hace en efectivo sino mediante Títulos de Devolución de Impuestos (“TIDIS”), que tienen un coste financiero de negociación si se realizan; así como la percepción por parte de las empresas consultadas de que solicitar una devolución a la DIAN incrementa el riesgo de fiscalización completa de los contribuyentes que las solicitan.
 - En lo que respecta a los precios de transferencia, ha de señalarse que la DIAN ha realizado un primer esfuerzo de adaptación a la legislación internacional. En cuanto a su aplicación efectiva, la DIAN se encuentra en una fase muy incipiente. Tampoco parece preparada para implementar los APAs (Acuerdos de Precios por Anticipado).
 - En lo relativo a otros temas de interés hay que mencionar: (i) la seguridad jurídica, pues son generalizadas las quejas empresariales sobre el funcionamiento de los “conceptos” sistema por medio del cual DIAN expresa sus criterios y (ii) la necesidad de diseñar una estrategia de sustitución al sistema de control de cambios- que previene los problemas de subcapitalización por la imposibilidad legal de financiar directamente las filiales colombianas por parte de las sociedades vinculadas extranjeras-.

Costa Rica:

A pesar de ser pionera entre las economías pequeñas de la región, los temas de Administración tributaria en la región están sin embargo en fase muy incipiente.

- De nuevo para Costa Rica hay que empezar por mencionar las carencias normativas de todo tipo. La nonata reforma costarricense del Impuesto a la Renta colmaba adecuadamente la gran mayoría de los vacíos legales hoy existentes. Lamentablemente, todavía está por aprobarse una legislación (incluyendo CDTs) que dé cobertura al trabajo de la AT en esta área y mayor seguridad jurídica al inversor extranjero.

- El área de recaudación (allí denominada “gestión”), en general, está bastante bien valorada por las empresas. No obstante es imprescindible que se implante un adecuado servicio de información tributaria sobre tributación internacional. Asimismo, se deben agilizar las devoluciones tributarias a los no residentes, flexibilizar los mecanismos de representación, regular normas claras de declaración que abarquen todos los supuestos de tributación y expedir certificados de residencia fiscal.
- En el terreno de la fiscalización, la Administración tributaria de Costa Rica debe acometer un profundo cambio sobre la fiscalización de los aspectos de tributación internacional que contribuyan a mejorar los resultados en este campo y a la vez consigan que las empresas afectadas valoren el esfuerzo que representa esta mejora. Así por ejemplo, cuestiones de tanta trascendencia como la obtención de rentas mediante establecimiento permanente, la residencia o la subcapitalización prácticamente no son abordados por los equipos fiscalizadores.
- Otras cuestiones: debe empezar a contemplarse la posibilidad de realizar acuerdos sobre precios por anticipado y en el futuro procedimientos amistosos y arbitrajes; deben utilizarse adecuadamente los vigentes acuerdos de intercambio de información y ampliar su número y, por último, se debe mejorar el sistema de consultas tributarias, dotándole de una mayor fiabilidad para el contribuyente.

El conjunto del diagnóstico de la DGT costarricense fue motivo para recomendar la creación de una Unidad de Tributación Internacional en el seno de la DGT.

México:

La posición de México en esta materia es de claro liderazgo, no sólo regional; incluso se coloca por encima de la media de los países OCDE. Aún así, siempre se pueden mejorar algunos aspectos.

- El área de recaudación tributaria, en general, constituye el área donde mayores debilidades se han detectado. La mayoría de ellas no son exclusivas de los temas de tributación internacional sino que derivan claramente de los problemas y retrasos generales que existen dentro del área de gestión del SAT si bien, en algunas ocasiones, dichos problemas pueden verse agravados por las propias particularidades de los no residentes o por su falta de presencia permanente en el país.

La falta de una Base de Datos única o el diseño excesivamente rígido del Registro Federal de Contribuyentes, que no permite incorporar como categoría diferenciada entes como los establecimientos permanentes (EPs), constituyen una rémora que perjudica el control y gestión de los temas internacionales. La gestión del impuesto de los no residentes basada en la retención que ha de practicar la entidad pagadora es sin duda un acierto. No obstante, ello no debe ir en detrimento de dar la adecuada consideración a aquellas rentas cuya

tributación no puede instrumentarse por medio de la retención, siendo hoy su tributación poco ágil y su control nulo.

En relación con temas más específicos, por ejemplo, la emisión o aceptación de certificados de residencia fiscal, si bien su importancia es tan sólo relativa, su gestión puede mejorar sin apenas coste ni perjuicio para el SAT.

Finalmente, hay que revisar el servicio de información tributaria centrado en temas de tributación internacional, para que pueda dar a conocer de una forma generalizada y ágil las respuestas a las principales cuestiones que puede plantear un inversor extranjero.

- El área de fiscalización constituye una de las áreas mejor valoradas, si bien con una salvedad preocupante:

Siempre que las actuaciones se desarrollen por la AGGC, el contribuyente puede tener la garantía de tener delante de sí una Administración con un alto grado de preparación. No obstante, esto se desvanece en las actuaciones que comprenden temas internacionales cuando se realizan por otras unidades del Servicio de Administración Tributaria (SAT) o por entes subnacionales, lo cual genera preocupación en las empresas.

También se ha detectado una disfunción en la organización de la Administración General de Grandes Contribuyentes dentro de SAT: en aquellos expedientes en que coinciden temas de calificación y valoración – fundamentalmente los expedientes de grupos multinacionales o de EP-, las actuaciones no son conjuntas sino sucesivas, por un equipo diferente para cada tema, generando actuaciones duplicadas e, incluso, desajustes temporales.

En relación a la función de confirmación de criterios- instrumento de similares efectos a los APAs- o los procedimientos amistosos, de nuevo, merece destacarse el buen nivel técnico de SAT, pero a la vez conviene poner de relieve una doble preocupación:

(i) El instrumento de “confirmación de criterios” (art.32 del Código Fiscal) en México sustituye, con varios defectos (rigidez , posibilidad de impugnación, etc.) a los denominados “APAs unilaterales”. Consecuentemente, los APAs unilaterales, en el sentido recogido en la doctrina internacional no se han desarrollado como tales en México. Esta circunstancia no favorece la seguridad jurídica ni del inversor extranjero ni de la Administración.

(ii) En relación con la distribución de competencias, se produce una concentración de funciones, pues coinciden en un mismo responsable las actuaciones de fiscalización inicial así como de instrucción y resolución del procedimiento amistoso sobre el mismo caso. Esta concentración de funciones no sigue tampoco estándares internacionales.

- Finalmente, en cuanto a otros temas que influyen en el funcionamiento de la Administración Tributaria Internacional, hay que destacar la Unidad de Intercambio de Información. Su funcionamiento es bueno. No obstante, se ha de iniciar una nueva etapa, procediendo a una desconcentración, pero conservando el control de calidad del servicio.

Finalmente, a raíz de las experiencias adquiridas, el presente informe alcanza una serie de conclusiones generales.

II. INTRODUCCIÓN.

A. *EL CONTEXTO ECONÓMICO DE AMÉRICA LATINA.*

Los últimos cinco años en América Latina han sido, en general, períodos caracterizados por el crecimiento económico sostenido y estable; de hecho, se considera el año 2004 como el mejor en los últimos cincuenta años para la Región y los datos que se conocen para los ejercicios 2005 y 2006, según la CEPAL, también son excelentes: El aumento medio del PIB en este período para América Latina se evalúa, según estas estimaciones, en un 4,3%, frente a una media de apenas el 2% para el período 1990-2002.

La recuperación económica de la zona ha venido unida tanto a medidas de liberalización económica nacionales, apertura de mercados y reformas estructurales, como al impulso de la IED; así, la CEPAL ha estimado en 422 mil millones de dólares los flujos de IED mundiales acumulados en Latinoamérica durante los años 1992-2000.

Desde esta perspectiva, la adopción de medidas para mejorar la recepción de inversiones extranjeras en América Latina constituye, sin ningún género de dudas, una de las tareas estratégicas para cualquier Gobierno de la Región; tanto para mantener la situación razonable que América Latina goza en esta materia, como para evitar la pérdida de competitividad respecto de nuevos mercados emergentes y muy atractivos para el inversor foráneo.

En otro orden de cosas, cabe recordar que, entre las causas que explican la mejora del crecimiento económico en los últimos años del siglo XX y los primeros de la nueva centuria en Latinoamérica, todo el mundo reconoce el positivo papel (sin negar las críticas que se han recibido por algunos sectores y doctrinas radicales) que ha jugado en la estabilidad económica latinoamericana y en sus “fundamentales” el dinamismo de la inversión exterior y la relevancia de los negocios llevados a cabo en el subcontinente por las empresas transnacionales; de esta forma, el conjunto de las 50 mayores empresas transnacionales no financieras en América Latina facturó en el 2004 259 mil millones de dólares, un 12% más que en el año 2003; de los cuales, el 45% correspondió a empresas estadounidenses y el 33% a las empresas de la Unión Europea.

B. *LA TRIBUTACIÓN Y LOS FLUJOS DE IED EN AMÉRICA LATINA.*

Nadie duda que uno de los factores para mejorar el clima de los negocios y determinante de las cuantías y naturaleza de los flujos inversores internacionales es cómo el sistema tributario trata estas inversiones de los no residentes.

Sin embargo, el análisis de las relaciones entre la IED y el sistema tributario nacional, incluso entre los trabajos del BID desarrollados al efecto, ha adolecido de tres defectos metodológicos principales:

1. se ha centrado normalmente en explicar política tributaria, cómo la política tributaria de cada nación afectaba a la IED y a sus rendimientos y cómo comparaba con el grado de atracción de los sistemas tributarios de otras naciones de la zona.
2. los trabajos de AT, cuando los ha habido, se han focalizado en la propia AT o en los órganos encargados de diseñar la política tributaria en los Ministerios de Hacienda o Finanzas, consultando raramente a los contribuyentes como tales.
3. se ha hecho excesivo hincapié en los aspectos de control, quedando los de información y asistencia al contribuyente en un segundo plano.

C. *LA FINALIDAD PRINCIPAL DE ESTE PROYECTO.*

Desde esta perspectiva, en consecuencia, el BID, con financiación del fondo fiduciario de España, decidió impulsar este proyecto, cuya finalidad fundamental era la propuesta de mejoras en las unidades internacionales de la AT con la intención de favorecer la entrada de IED. Pues, tanto el conocimiento de la situación de estas unidades administrativas encargadas, en el seno de la AT, de las relaciones con contribuyentes que directa o indirectamente se vinculan a la IED (que también denominaremos en lo sucesivo “contribuyentes-IED”), como la efectiva aplicación de medidas tendientes a mejorar las relaciones entre la AT y estos particulares contribuyentes podrían, en última instancia, impulsar un mejor clima de negocios, mejorando la posición relativa de América Latina como receptora de IED en el concierto internacional.

III. OBJETIVOS DEL PROYECTO Y METODOLOGÍA.

1. OBJETIVOS E IMPACTO PERSEGUIDO POR EL PROYECTO DE COOPERACIÓN TÉCNICA REGIONAL ATN/FG-9141-RS, “FOMENTO A LA INVERSIÓN: RECOMENDACIONES DE MEJORAS EN LA(S) UNIDAD (ES) INTERNACIONAL (ES) DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”.

1.A OBJETIVO

El Objetivo principal era elaborar un diagnóstico acerca de las posibles carencias y proponer soluciones y mejoras en el tratamiento de la IED por parte de las diferentes administraciones tributarias de América Latina a estudiar.

En concreto, el estudio tiene dos vertientes diferenciadas:

- a) Una descripción de la situación en cada país, en lo que se refiere a la situación de las unidades que en el seno de la AT se ocupan de las relaciones con los contribuyentes-IED.
- b) Un conjunto de recomendaciones de mejora.

Es importante precisar que el estudio no era un Informe sobre la política tributaria que pudiera afectar a la IED en los países analizados, sino que esta circunstancia se tomaba como variable previa .

No obstante, la trascendencia e influencia que tales materias tienen sobre el desempeño de la AT en su vertiente internacional, así como por encontrarse en los momentos actuales diferentes Estados del estudio en procesos de reforma tributaria con un variado grado de realización, han llevado a que no se marginen en los informes realizados por el equipo de consultores para cada país, ni en este informe final, las cuestiones de política tributaria cuando se estimaba necesario para coadyuvar a comprender las recomendaciones incluidas en cada Informe-país o para dotarlas de más coherencia.

1.B IMPACTO PERSEGUIDO

Mejorar la eficiencia, la seguridad jurídica y el grado de entendimiento mutuo entre la AT y los contribuyentes que directa o indirectamente se vinculan a la IED. Mejorar el “clima de los negocios” y mejorar la imagen general de la AT

2. *DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA DEL TRABAJO.*

2.A GENERALIDADES

Se partía de la necesidad de conocer la situación tributaria de los contribuyentes que directa o indirectamente se vinculan a la IED en las siguientes materias:

1. La gestión de las operaciones transfronterizas (declaraciones tributarias, certificados de residencia, etc.) y, en general, todas las materias de la aplicación masiva o generalizada del sistema tributario de cada nación.
2. La fiscalización tributaria de estas operaciones y de los contribuyentes que intervienen en las operaciones.
3. La situación y el desempeño de las unidades de la AT dedicadas específicamente a la “tributación internacional” en sentido amplio (unidades de aplicación o negociación de Convenios de Doble Tributación (CDT); unidades de intercambio de información, unidades de fiscalización de multinacionales, etc.).
4. Otros aspectos de la legislación (por ejemplo, vinculados al control de cambios) que indirectamente generasen consecuencias tributarias para la IED.
5. La visión de los contribuyentes sobre la AT.

2.B PAÍSES PARTICIPANTES

Las Administraciones Tributarias de Perú, Colombia, Bolivia, Costa Rica y México aceptaron tomar parte en el trabajo a principios de 2005. Sin embargo, se decidió no completar el trabajo en Bolivia por las circunstancias políticas que se vivieron justo en el momento en que se planificaba el trabajo de campo (primer semestre de 2006), especialmente en relación a las multinacionales. El cambio de Gobierno y el programa de nacionalizaciones, etc. hubiera provocado que cualquier análisis general o parcial del clima de negocios hubiera quedado distorsionado en esos momentos .

La selección de los países participantes se hizo esencialmente en función de una triple preocupación:

- El interés de las propias AATT internas por el proyecto y el grado de apoyo al mismo.
- La diversidad en todos los órdenes, desde el demográfico hasta el institucional, que caracteriza América Latina, por lo cual fue necesario escoger países de tamaño, ubicación geográfica y desarrollo diferentes.
- La relevancia de los Estados escogidos para los diferentes inversores extranjeros.

2.C EL EQUIPO

El equipo se ha compuesto de:

- Cuatro consultores internacionales con experiencia en tributación internacional, conocimiento de la Administración tributaria o de la multinacional (área tributaria) y experiencia en consultoría internacional en América Latina u otros lugares del mundo.
- Un consultor local en cada uno de los Estados afectados por el proyecto, con buenas relaciones tanto en la AT como en empresas multinacionales, a fin de allanar el terreno al equipo de consultores internacionales en los trabajos de contestación de cuestionarios y de trabajo de campo; y con sólidos conocimientos tributarios a fin de adecuar el cuestionario a la realidad (institucional, legislativa, terminológica, etc.) de cada país.
- Un coordinador en la sede del Banco que acompañó todo el proceso y participó en todas las misiones.

2.D DESARROLLO DE LA METODOLOGÍA DEL TRABAJO. FASES.

1ª FASE. RECOPIACIÓN.

Tras recopilar abundante información sobre el estado, en cada una de las naciones elegidas, de las relaciones entre unidades de la AT y los contribuyentes que directa o indirectamente se vinculan a la IED, así como información general, documentos y libros, respecto de la política tributaria y la AT, los consultores internacionales pasaron, en una segunda fase, a diseñar los Cuestionarios que iban a remitirse a los agentes concernidos (AT y contribuyentes).

2ª FASE. PREPARACIÓN Y REDACCIÓN DE LOS CUESTIONARIOS.

Aunque se buscaron experiencias similares en instituciones internacionales relacionadas con la materia tributaria, no existía un modelo de encuesta similar al elaborado por los consultores (los cuestionarios figuran en su versión “estándar”, previa a ser adaptada a la realidad local, en el sitio web siguiente:

<http://www.iadb.org/int/Trade/InternTaxLAC/InternationalTaxLAC.htm>).

Asimismo, la redacción de los cuestionarios confrontó otros dos problemas relevantes:

1. La propia necesidad de dos modelos de cuestionarios: uno, para la AT y otro, para las empresas.

Aunque los dos disponen, lógicamente, de una estructura común y de un cuerpo de preguntas similares; sin embargo, dada la diferente naturaleza de los sujetos y su diversa visión de la fiscalidad, se optó por plantear dos ópticas diferentes en los mismos, así, mientras que el cuestionario correspondiente a la AT es más objetivo o informativo, atendiendo al dato y a la realidad fáctica, a la situación de sus unidades, procedimientos e instrumentos en lo que se refiere a la IED; el cuestionario para las empresas permite una mayor subjetividad, un margen de valoración importante para los contribuyentes que contestan, al interesar especialmente conocer cómo valoran los obligados tributarios directamente afectados la situación de la AT de cada nación, respecto de sus problemas específicos como contribuyentes que directa o indirectamente se vinculan a la IED y buscar propuestas de reforma en este sentido.

2. Si bien el proyecto era unitario en su concepción y objetivo y las preocupaciones o soluciones aportadas a la tributación internacional usualmente comunes, al tiempo que también tienen algo de homogéneo algunos de los problemas de las AATT de la Región, resultaba indudable que, incluso desde una perspectiva terminológica, los cuestionarios redactados para las diferentes AATT implicadas en el estudio y para las entidades entrevistadas en cada Estado no podían ser idénticos.

Por ello, se optó por diseñar los cuestionarios adaptados, a partir de un “*corpus*” idéntico, a cada una de las realidades nacionales, con la ayuda del consultor local.

3ª FASE. SELECCIÓN DE LAS EMPRESAS NO RESIDENTES.

Para lograr la adecuada representación del universo de contribuyentes que directa o indirectamente se vinculan a la IED y una representación de los mismos en todos los aspectos (tamaño, sector económico, origen de la inversión, etc.) lo más significativa posible, hubo que escoger el universo de contribuyentes a analizar, distribuyendo adecuadamente, para cada uno de los países elegidos, por el tipo y el tamaño de empresa a analizar, el Estado de origen de la inversión extranjera, el lugar de la inversión, el régimen de incentivo fiscal, en su caso, del que gozase la empresa, etc.

4ª FASE. PROYECTO PILOTO.

Seguidamente se procedió, para evaluar la calidad de los cuestionarios y los posibles problemas que en su contestación pudieran causar, a realizar una “prueba piloto” de los mismos en Perú.

Los resultados permitieron tanto comprobar la validez de los cuestionarios para poder obtener las respuestas que eran necesarias como conseguir adaptar y modular alguno de

sus contenidos a las diferentes realidades nacionales implicadas en este proyecto, extrapolando la experiencia piloto peruana sobre los demás cuestionarios.

5ª FASE. DISTRIBUCIÓN Y RECEPCIÓN DE LAS ENCUESTAS.

Perfeccionados los cuestionarios de la forma que se ha señalado anteriormente, se fueron distribuyendo, según los países en los cuales se iba a realizar el trabajo de campo. La sucesión cronológica de naciones fue como sigue. Perú, Colombia, Costa Rica y México.

Sin perjuicio de los problemas que luego se mencionarán, se ha dispuesto para cada una de las naciones afectadas de un significativo número de respuestas, completas en la mayor parte de los casos y con un grado de respuesta a las preguntas del cuestionario muy elevado.

Todo ello permitía no sólo disponer de información sobre la visión que los contribuyentes-IED tenían sobre sus relaciones con la AT internacional, sino también de las opiniones y alternativas que proponían para mejorar las mismas; asimismo, tal visión diferenciada logró seleccionar los sujetos que resultaban más apropiados para efectuar con ellos entrevistas en profundidad.

Por su parte, las AATT respondieron a las preguntas formuladas con bastante calidad, aunque se parte de la base de que no siempre es fácil “autoevaluarse” y tampoco siempre es posible que la persona apropiada en cada AT respondiese a las preguntas vinculadas con su competencia orgánica o funcional .

6ª FASE. TRABAJOS DE CAMPO: PERÚ, COLOMBIA, COSTA RICA Y MÉXICO.

Cada una de las naciones precitadas (Perú, Colombia, Costa Rica y México) fue objeto de un trabajo de campo, con duración aproximada de una semana, siguiendo una agenda de trabajo elaborada juntamente con el consultor local. Se distribuyeron las entrevistas en cuatro bloques:

- i. -Empresas seleccionadas desde las respuestas a los Cuestionarios, tratando siempre de encontrar al interlocutor ideal en cada una de ellas.
- ii. -Instituciones representativas de empresarios extranjeros o volcadas a las relaciones y promoción de la IED en cada Estado.
- iii. -Asesores tributarios relacionados con los contribuyentes-IED, dado su conocimiento de primera mano de esta materia y la conciencia diaria y directa de los problemas que suponen las relaciones entre la AT y los contribuyentes-IED.

- iv. Los órganos de la propia AT, buscando siempre la entrevista directa, por un lado, con funcionarios encargados de las unidades y procedimientos directamente ligados a la tributación internacional y seguidamente (normalmente, en el último día del período de trabajo de campo) con el Director o persona de alto nivel directivo de la AT.

7ª FASE. REDACCIÓN DEL INFORME-PAÍS: PERÚ, COLOMBIA, COSTA RICA Y MÉXICO.

Tras la realización del trabajo de campo y con los datos, documentos, cuestionarios e informaciones de las cuales se disponía, se redactaba un Informe-País. La elaboración del citado Informe-País ha seguido una estructura temporal similar:

- a) Redacción de una ponencia, por parte de alguno de los miembros del equipo de consultores internacionales.
- b) Discusión del Informe-País con los restantes miembros del equipo de consultores internacionales.
- c) Preparación de un Borrador de Informe-País.
- d) Remisión de este Borrador al consultor local, para comentarios, sugerencias y críticas.
- e) Redacción por el equipo de consultores de un Informe provisional sobre el país.
- f) Remisión de este Informe Final-País al BID para comentarios y envío oficial a la AT afectada, etc.
- g) Envío de tal informe a la AT del país correspondiente y recepción de las sugerencias, problemas detectados, críticas, etc. por parte de la AT.
- h) Redacción del Informe-País final.

Los Informes-País se pueden consultar en el sitio web:

<http://www.iadb.org/int/Trade/InternTaxLAC/InternationalTaxLAC.htm>

Asimismo, una síntesis de tales Informes, a partir de los cuales se han redactado las Conclusiones y Recomendaciones finales que aparecen en este Documento, se incluye en el Apartado III siguiente.

8ª FASE. REDACCIÓN DEL INFORME FINAL Y PRESENTACIÓN DE RESULTADOS.

Por último, tras la conclusión de estos Informes nacionales y, en su caso, difusión por el BID, de acuerdo con los criterios administrativos y de confidencialidad correspondientes, se ha procedido por el equipo de consultores a redactar el Informe Final del proyecto. Este informe será además objeto de presentación en la sede del BID en Washington, D.C. el día 3 de mayo de 2007.

IV. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA METODOLOGÍA DEL PROYECTO. LECCIONES APRENDIDAS.

1º) El rigor del objeto de análisis:

El primer elemento a considerar era la necesidad de definir con rigor el objeto del análisis. Se decidió circunscribirlo lo más estrictamente posible a las relaciones entre los contribuyentes que directa o indirectamente se vinculan a la IED y la AT. Esto conllevaba dos cosas:

- (i) el trabajo debía abordar el proceso de aplicación de los tributos a estos contribuyentes, siguiendo su "ciclo vital", revisando tanto los aspectos de control como los servicios "amigables" (asistencia e información a los contribuyentes, consultas, APA, etc.) y
- (ii) se procuró evitar toda incursión en materias de política tributaria. Era pues un proyecto de Administración tributaria internacional exclusivamente.

El equipo de consultores considera esto una fortaleza del proyecto esencialmente por cuatro motivos: (i) se identificaba un área atractiva, una suerte de "nicho" donde la asistencia técnica (a diferencia del área informática o de fiscalización, etc.) se había dado poco o nada y donde se reconocía el potencial de mejora, tanto por parte de la AT como del contribuyente, (ii) permitió hacer el proyecto con los medios limitados materiales y humanos de los que se disponía, y en un periodo de tiempo razonable (iii) permitió seleccionar consultores súper especializados en materias como la recaudación de los no residentes o la aplicación de la normativa de precios de transferencia, con lo que se incrementaba la calidad y (iv) las relaciones entre los interlocutores de la AT y el equipo fueron muy cordiales en general, pues se percibía la naturaleza exclusivamente técnica y altamente cualificada de la tarea, desprovista además de connotaciones políticas.

Ahora bien, este reto no estaba exento de dificultades, (i) porque es de todos conocido que resulta muchas veces imposible o muy difícil desligar política de administración o, de hacerlo, se corre el riesgo de no abordar "integralmente" la problemática del contribuyente que directa o indirectamente se vincula a la IED; y (ii) porque, dentro de la AT resultaba a menudo difícil identificar las unidades o las funciones relativas al "contribuyente que directa o indirectamente se vincula a la IED". De entrada, esta

perífrasis da cuenta de la dificultad para determinar el marco de actuación del proyecto, porque bajo esta denominación se agrupan tanto los contribuyentes no residentes sin ninguna vinculación física con el territorio del Estado de la fuente de la renta como otros que, por tener un establecimiento permanente o una filial, sí están vinculados. Con el agravante de que las AATT no necesariamente concentran el tratamiento de la “tributación internacional” o de los contribuyentes que directa o indirectamente se vinculan a la IED en unidades específicas, sino que a menudo todas o algunas de las funciones administrativas asociadas a ellos quedan dispersas en las distintas unidades de la AT.

Todo lo cual obligó a trabajar con flexibilidad para simplificar los esfuerzos que las AATT debían hacer para contestar al cuestionario y también se debieron formular hipótesis de trabajo simplificadoras. Por ejemplo, la recaudación por contribuyentes-IED, dado que se sometían a distintos tributos a la renta (renta de no residentes y renta interna si son EEPP) sólo se podía calcular de forma aproximada a menos que se hiciera un recálculo. Otro ejemplo, en el caso de la AT mexicana, el equipo de consultores decidió analizar el área de Grandes Contribuyentes, por tratarse de una Unidad “proxy” a la de “Tributación internacional”, ya que la mayoría de los contribuyentes-IED son grandes empresas.

Adicionalmente, se decidió dedicar atención a cuestiones del marco general que afectan a las relaciones entre AT e IED, tanto desde una perspectiva puramente impositiva (por ejemplo, los regímenes especiales tributarios, muchos de ellos creados “*ex profeso*” para atraer determinadas inversiones extranjeras) como desde la seguridad jurídica (por ejemplo un breve análisis del funcionamiento de los “tribunales fiscales” allí donde existían o incluso del sistema de recursos en general), como incluso desde un análisis de materias ajenas a los tributos pero que pueden condicionar aspectos tributarios ligados a los flujos de inversión extranjera (supuesto de la existencia o no de un régimen de control de cambios o de instrumentos de registro de esta inversión).

Pero, por otra parte, se decidió no tratar otras áreas: en particular, los efectos de los impuestos indirectos y de su aplicación (*verbigracia* en materia de devoluciones) sobre la IED y los problemas particulares que para contribuyentes-IED supone la aplicación de los Tributos locales.

La conclusión respecto de todo esto es que seguirá siendo difícil acertar con el marco de estudio, porque sigue sin existir un “modelo”, ni implícito ni subyacente, de “Administración tributaria internacional” universalmente aceptado (suponiendo, de entrada, que tal cosa se pueda definir). Ni siquiera existen raseros o *benchmarks* de referencia para muchos de los aspectos en los que se puede medir el desempeño. Además, las realidades de cada país van a tener una enorme influencia en si tal o cual aspecto incide en los contribuyentes-IED.

Por tanto, en lo sucesivo será necesario explicitar más los elementos del “modelo subyacente” con el que se trabaje y en todo caso diversificar las fuentes de información y las experiencias que han de servir de referencia para enjuiciar las actuaciones de la AT y para formular las recomendaciones. Adicionalmente, debe mantenerse ese espíritu de

apertura para incluir aspectos que, no siendo de tributación directa internacional propiamente dichos, sí influyen en el inversor extranjero desde el punto de vista tributario.

Para terminar, es oportuno adelantar aquí que, en el caso de Costa Rica, el equipo de consultores ha aventurado un esbozo de Administración tributaria internacional, dado que, como se verá más adelante (Sección VII), Costa Rica carecía de la mayoría de elementos básicos y era oportuno establecer una guía de cómo avanzar en este terreno.

2º) El equilibrio teórico-práctico:

Como ya se ha mencionado, este proyecto carecía, por su novedad, de un marco conceptual consolidado. Así las cosas, hubo que partir de ciertos criterios o valores que el equipo vino en considerar el “estándar internacional”. Pero al mismo tiempo se era consciente de la necesidad de mantener una flexibilidad doctrinal, en particular de cara a las recomendaciones.

Por consiguiente se trató de combinar adecuadamente los elementos teóricos o doctrinales con la práctica, como refleja el trinomio básicamente utilizado en la operación: *test* + cuestionarios + trabajo de campo. Y desde el punto de vista del rasero (o modelo subyacente) se trabajó de acuerdo con la experiencia observada en varios países, aunque inevitablemente, por la composición del equipo, la referencia española estuvo muy presente.

A este respecto cabe destacar los siguientes aspectos metodológicos concretos:

- En cuanto al *test* o prueba piloto:

Debe mantenerse. Es una herramienta muy útil para “afinar” los cuestionarios e identificar áreas o materias olvidadas. Es sorprendente lo distinto que pueden leerse o interpretarse unas mismas preguntas.

Por otra parte es importante que la AT piloto mantenga un alto nivel de compromiso y apoyo, como el encontrado en la SUNAT peruana.

- En cuanto al cuestionario:

Existen varios aspectos técnicos a considerar, a saber: la elección de las preguntas y su número, determinar si las preguntas deberían ser “abiertas” o “cerradas” (es decir, si los encuestados pueden responder con un texto libre o seleccionando opciones de una lista cerrada) y cómo elaborar el sistema de graduación y su interpretación.. La forma de graduar debe ser en escalones sencillos. Las personas tienen una percepción general y aproximada de las cosas que se preguntan y de nada vale una escala numérica muy precisa. Además, debe valorarse cómo se van a tratar las preguntas con puntuación. Si se va a hacer un cálculo riguroso (estadístico) es necesario pedir más precisión, en otro caso, una respuesta del tipo “bueno-regular-malo” puede ser suficiente.

- En cuanto al envío del cuestionario:

Los desafíos principales fueron: cómo elegir la muestra y cómo afrontar los problemas de confidencialidad que las empresas evidentemente exigen para poder responder con libertad.

- En cuanto a las contestaciones al cuestionario:

(i) Cómo conseguir atraer el interés de las empresas en responder, (ii) qué hacer en caso de tardanza en las respuestas. Esto se liga a menudo a lo anterior, pero a veces es un problema en sí mismo, y de hecho es el motivo principal de la

petición de dos prórrogas para culminar este proyecto. Aunque es difícil extraer lecciones aquí, y habrá que ir buscando las mejores fórmulas en cada caso, dado que está en principio fuera de lugar el remunerar a las empresas por la contestación, sí resulta imprescindible el apoyo oficial del BID y de su delegación local, y adicionalmente resultaría de mucha utilidad comprometerse formalmente a entregar el Informe-País a las empresas que han respondido las encuestas con atención y esfuerzo por parte de sus gestores (*Vid.* Punto 7º) *infra*). Adicionalmente, para sucesivas ediciones del proyecto habría que pensar en facilitar la tarea de llenado, por ejemplo estableciendo la posibilidad de contestar por internet.

(iii) También se detectó, del lado de los contribuyentes, una calidad de respuestas muy variable en función de quién era el responsable de contestarlas. Incluso del lado de la Administración se detectaron problemas para contestar preguntas cuando se solicitaban datos o cuando se solicitaba una auto-evaluación. La existencia de preguntas con graduación, en el caso del cuestionario de las AATT es un asunto delicado porque las personas que responden dentro de las AATT, o bien no se consideran legitimadas para dar esa respuesta o bien la dan muy positiva para evitar las “repercusiones” de una eventual autocrítica.

- En cuanto al trabajo de campo:

Las restricciones de tiempo y presupuesto para ejecutar el trabajo, con la adecuada selección de las empresas a entrevistar en profundidad.

A partir de aquí una reflexión más general nos llevaría a recomendar que los proyectos fueran económicamente ambiciosos, para cubrir no sólo la fase de diagnóstico, sino los aspectos de implementación que requieran de asistencia técnica adicional. Es muy importante que el trabajo se haga con los mejores expertos (que, por su nivel de especialización, son costosos) y que se emplee el tiempo que haga falta en visitas de campo. En este sentido, es recomendable que sean al menos dos, e idealmente tres, el número de estas visitas.

3º) El carácter transversal del estudio:

Se ha intentado recoger tanto la versión “oficial”, desde el interior de las AATT de los Estados , como la versión “externa”, de los sujetos afectados por las intervenciones de estas AATT.

De esta manera, se disponía de la posibilidad de contrastar diferentes opiniones acerca de las mismas realidades y procedimientos de aplicación de los tributos, discutir visiones y extraer conclusiones más objetivas. Este enfoque del trabajo constituye probablemente su aspecto más enriquecedor y no sólo ha permitido al equipo un conocimiento más cabal de la realidad, sino que ha trasladado ya en alguna medida a las Administraciones tributarias, por vía de los propios consultores en sus reuniones con ellas, esta sensibilidad diferente.

Quizás sería interesante en próximas intervenciones profundizar en este enfoque, en dos formas, sin perder nunca la necesidad del adecuado equilibrio entre las opiniones de unos y de otros:

- obtener las opiniones e ideas de otras personas e instituciones interesadas en las relaciones entre IED y tributación, diferentes de la AT y de los obligados tributarios, como puedan ser la de los asesores fiscales, Cámaras de Comercio, asociaciones empresariales, sindicatos, profesores de Universidad, etc., para mejorar la pluralidad de puntos de vista y enriquecer los debates; de hecho, tanto el cuestionario en su parte final como los trabajos de campo realizados en las naciones afectadas: Perú, Colombia, Costa Rica y México, tuvieron esta preocupación en cuenta, en alguna medida, y se contactó con algunos individuos o instituciones relacionadas e interesadas en esta problemática.
- Facilitar o provocar el contraste de opiniones directamente; organizando reuniones conjuntas entre la Administración y los contribuyentes o sus representantes allí donde no existan como mecanismo institucionalizado de comunicación o donde no se den específicamente para esta problemática y sin embargo se haya detectado un déficit de comunicación.

En suma, la metodología “*Audi alteram partem*” debe perfeccionarse y extenderse hacia terceros ajenos a la dualidad AT-contribuyente.

4º) El elemento de “vanguardia”:

La tributación internacional es una subdisciplina tributaria (y por ende administrativa) que existe como tal desde hace décadas, sin embargo, sólo cuando los países alcanzan un desarrollo económico y una apertura y/o integración comercial suficiente, se preocupan o padecen consecuencias en esta área. La realidad económica de América Latina ha sido la razón del atraso relativo en esta materia. Pero los tiempos cambian, y los países deben “quemar etapas”: este proyecto enfrenta a las AT con toda la gama de instrumentos o posibilidades que el estado mundial de desarrollo institucional y técnico han alcanzado. Por tanto, a pesar del relativo aislamiento y desinterés en el pasado de muchas AATT por la vertiente internacional de la aplicación de los tributos, se dedicó atención especial a aspectos novedosos y de futuro del Derecho Tributario Internacional y de su praxis administrativa, imprescindibles para hacer frente a la incidencia de la globalización, supuesto de la cooperación administrativa entre diferentes AATT nacionales (asistencia mutua, procedimientos amistosos, etc.).

A pesar de que el equipo se reafirma en la conveniencia de interpelar a las AATT sobre estas materias y de confrontarlas ante las nuevas realidades, no cabe duda que la ausencia de práctica y de experiencia de las administraciones redundó en una reducción de la esfera de trabajo y en la simple formulación de recomendaciones genéricas (“hágase” o “implántese” tal o cual mecanismo), en detrimento de juicios más técnicos y matizados, no aprovechándose en ocasiones todo el potencial del equipo de consultores.

5º) La “adaptación” al medio:

De inmediato se percibió la diversidad de las AATT, de la realidad y de la legislación fiscal de los países objeto de estudio. De ahí los esfuerzos realizados, con la inestimable cooperación de los consultores locales, para “adaptar”, incluso lingüísticamente, los cuestionarios a cada realidad nacional. Este esfuerzo de empatía fue muy útil para facilitar la contestación de los cuestionarios y para contribuir a que el trabajo se percibiera como un intento de comprender cada realidad, no como una imposición de un estándar desde el exterior. Sin embargo, sería recomendable que se profundice todavía más en esto (a este respecto, ver más abajo).

6º) La elección de los países:

La elección no fue al azar, sino se que tuvieron en cuenta varios factores (ver *supra* 2.B).

De este aspecto metodológico, el porqué de los países elegidos, se deben extraer las siguientes conclusiones:

- El apoyo de los países debe darse al nivel del Ministro y de la Dirección de la Administración tributaria. La cambiante estructura de los jerarcas en América Latina obliga a asegurarse al menos dos niveles de apoyo. En uno de los países analizados, donde había un insistente interés de la persona al frente de la AT por el proyecto, se dio la circunstancia de que esta persona cambió, y su sustituto no estaba realmente interesado en el proyecto, lo cual afectó en parte al trabajo del equipo y claramente a los resultados del mismo.
- Aunque la diversidad de países ha permitido una visión más amplia de lo que hay en la región, parece más recomendable, en lo sucesivo, desarrollar el proyecto en subáreas geográficas más homogéneas: (i) por lo general tienen un grado de desarrollo más homogéneo de sus AATT y por ende de esta área, (ii) si pertenecen a un mismo bloque de integración económica y comercial, comparten más intereses comunes (el creciente fenómeno de los “grupos regionales”) e incluso instituciones que pueden facilitar ciertos aspectos de la cooperación internacional entre administraciones tributarias, como el intercambio de información.

7º) La terminación del proyecto:

El proyecto terminó en cada país con la entrega a los Gobiernos/las AATT de un informe con diagnóstico y recomendaciones. Lo primero que hay que decir a este respecto es que no siempre se obtuvo el mismo nivel de reacción o retroalimentación por parte de las AATT, con lo que no se pudo afinar con el mismo rigor el producto final. Adicionalmente, las razones por las que la colaboración *ex post* fue muy variable han sido bien distintas: desde el desinterés por el proyecto – ya comentado- a la inquietud por los perjuicios políticos que podría conllevar, pasando por la escasez de un verdadero criterio técnico en la contraparte.

En suma, resulta muy necesario prever como una etapa más del proceso la revisión conjunta de las conclusiones alcanzadas en el trabajo de campo. Sólo así se mejorará el resultado final y la AT lo hará suyo.

En segundo lugar, debe hablarse de la situación vivida en algún país con reformas tributarias pendientes que afectaban a esta área (y es sabido que en América Latina esta situación de reforma tributaria en marcha es o puede ser muy común). El equipo tuvo que decidir seguir a adelante incluso donde estas reformas parecían inminentes (en uno de los casos se concretó durante el tiempo de preparación del informe final, lo que obligó a revisar, en parte, las conclusiones y recomendaciones).

Es difícil prever una respuesta metodológica a estos supuestos pero desde luego, en la medida de lo posible, es conveniente adelantarse o bien posponer los diagnósticos en los países que inician o prevén iniciar reformas tributarias.

En tercer lugar, estaba previsto que este informe, o lo fundamental del mismo, se hiciera público, en particular entre las empresas que colaboraron desinteresadamente en el proceso y acaso al público en general.

Desgraciadamente, esto no ha ocurrido realmente en ningún país hasta la fecha, perdiéndose no sólo la posibilidad de dar a conocer un trabajo interesante para los interesados o afectados por la tributación internacional sino, lo que es peor, una oportunidad para que las AATT pudieran mostrar ante la inversión extranjera su cara de institución abierta, dispuesta a la crítica y receptiva a los cambios para mejorar, en última instancia, el llamado “clima de negocios”. Esto debería cambiar: todos los Gobiernos participantes deberían aceptar que el informe, o al menos una versión que no revele secretos organizativos de la Administración tributaria, debería ser público.

Cabe entonces preguntarse por las recomendaciones: ¿en qué medida y de qué forma se van a tomar en consideración? Este proyecto no mencionaba nada al respecto. Razón por la cual los resultados prácticos han dependido enteramente de la voluntad de los equipos directivos de las AATT para incorporar las sugerencias. Afortunadamente, la receptividad ha sido muy favorable en 3 de los 4 países. Y en esos 3 países está previsto implementar todas o alguna de las recomendaciones incorporadas al informe.

La lección aquí es tratar de ligar diagnóstico e implementación en un solo proyecto. De este modo no sólo se ganará en el impacto final, sino que probablemente se haga más eficientemente porque se puede mantener la continuidad o al menos un seguimiento en la fase de ejecución por el mismo equipo que formuló las recomendaciones sobre su implementación.

V. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE PERÚ EN EL ÁREA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. DIAGNÓSTICO, PROBLEMAS, CAUSAS Y RECOMENDACIONES.

1. INTRODUCCIÓN

Con carácter previo merece la pena indicar que, dentro del proceso de internacionalización de la economía peruana, la Administración tributaria (Superintendencia Nacional de la Administración Tributaria – SUNAT) está inmersa en un proceso de reforma en este campo de tributación internacional, para lo cual está procediendo a realizar un ambicioso proyecto de capacitación del personal y reorganizando su Administración con el objetivo de potenciar el área de tributación internacional mediante la creación de un departamento especializado, la Oficina de Operaciones Internacionales.

Esta oficina dispondrá de dos áreas:

- La primera es la que se encargará de coordinar todas las actuaciones relativas a los precios de transferencia
- La segunda asumirá el resto de cuestiones ligadas, de una forma u otra, al área de tributación internacional donde SUNAT tenga competencias al menos parciales, tales como la tributación de los no domiciliados y, en particular, su auditoría, la negociación de Convenios de intercambio de información, de doble tributación, resolución de consultas, proposición de normas.

2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN PERÚ.

Esta reforma es una auténtica necesidad, ya que la situación de partida refleja una Administración tributaria, en este plano de la tributación internacional, en donde quedan muchos temas por abordar, por lo que los pasos que la SUNAT ha iniciado encaminados a coordinar las actuaciones de los diferentes campos que conforman esta área de la tributación deben ser valorados muy positivamente.

Por su parte, las empresas están expectantes ante tales cambios, siendo también una necesidad manifiesta para ellas el establecimiento de una verdadera Administración tributaria en el área de tributación internacional. Sin duda alguna, puede afirmarse que la implantación y desarrollo de esta área coadyuvará a que las empresas extranjeras sientan una mayor seguridad, lo que puede constituir un motivo adicional para la consolidación o ampliación de sus inversiones.

En algunos casos, las recomendaciones incluidas en el informe pueden no corresponder a competencias exclusivas o incluso compartidas de la SUNAT. No obstante, incluso en esos casos, se ha considerado que la SUNAT puede asumir un papel de liderazgo e impulso de los cambios sugeridos ya que inciden de forma muy directa en su buen funcionamiento como Administración tributaria.

Por otra parte, en esta situación transitoria y de cambios para ir conformando una Administración tributaria con visión internacional se han detectado ciertas discrepancias entre los sujetos y organismos entrevistados. Ello puede ser debido a que algunos cambios que se van incorporando en la gestión de los tributos y en las actuaciones de las distintas áreas de la Administración aún no se han percibido por parte de las empresas. En consecuencia, ya se adelanta la conveniencia de hacer un especial esfuerzo para fomentar una comunicación fluida con las empresas con la finalidad de que los cambios sean percibidos y valorados con la mayor brevedad posible.

3. CUADRO-RESUMEN SOBRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN PERÚ.

A continuación se presenta un cuadro esquemático donde se recogen los principales puntos analizados en cada una de las tres áreas, detallando en cada caso el diagnóstico y problema detectado, la causa que lo genera y una propuesta de recomendación para solventarlo. Para mayor información puede consultarse el Informe-País en <http://www.iadb.org/int/Trade/InternTaxLAC/InternationalTaxLAC.htm>.

DIAGNÓSTICO Y PROBLEMAS	CAUSAS	RECOMENDACIONES
1 – GESTIÓN TRIBUTARIA (RECAUDACIÓN)		
1.1 Registro o padrón de contribuyentes		
No hay problemas específicos.		
1.2 Código de Identificación Fiscal (RUC)		
Ausencia de identificación de ciertos grupos de no domiciliados.	Reducido número de CDT y el sistema de retenciones liberatorias hace que en la actualidad no se generen problemas considerables, por lo que no ha sido necesario reaccionar.	De cara al futuro, para mejorar el control la gestión, debe procederse a identificar de forma diferenciada a ciertos no domiciliados: - Los EP - Los no domiciliados que obtienen rentas inmobiliarias - Los no domiciliados que puedan obtener rentas no sujetas a retención
1.3 Retenciones		
1.3.1 Sistema general de retenciones a no residentes		
No es bien conocido por los contribuyentes el sistema de retenciones implementado al haber entrado en vigor CDTs (retención a las tasas que en cada CDT se indica para cada tasa de renta. No retención a tasa general).	Reducido número de CDT no ha generado excesivos problemas hasta ahora.	Conveniencia de aclarar el régimen de retenciones e indicar la documentación requerida (certificados de residencia).
1.3.2 Devengo de la retención		
El criterio de devengo adoptado, en el momento de la contabilización del gasto, es perjudicial y no está justificado.	La pretendida anti-elusión que persigue esta medida no justifica su implantación.	Debería cambiarse el criterio de devengo y hacerlo coincidir con el pago de la renta sujeta a retención.
1.3.3 Documentación en los supuestos de asistencia técnica		
Para poder aplicar las tasas reducidas de	Comodidad para SUNAT de que un tercero	La SUNAT debería realizar la

retención previstas en la legislación, se exige: - un certificado expedido por una empresa de auditoría que confirme que el servicio es de asistencia técnica - una declaración del no domiciliado asegurando que ha prestado el servicio	a cargo del contribuyente garantice la correcta aplicación de estas tasas reducidas.	comprobación por sí misma de que el servicio se ha recibido y de que puede ser calificado como asistencia técnica.
1.3.4 Documentación en los supuestos de préstamos respaldados o préstamos “back to back”		
Exigencia de una declaración jurada por parte del banco prestamista asegurando que no se trata de un préstamo respaldado como único mecanismo para poder aplicar la tasa privilegiada de retención (4,99%).	Pretendido control.	La SUNAT debería eliminar este formalismo como único mecanismo para permitir la aplicación de la tasa reducida de retención. Debería poder revisar por sus propios medios si el préstamo es respaldado o no.
1.4 Normas de declaración		
Duplicidad en la información solicitada. Se requiere la misma información en la declaración jurada anual y en la declaración de retenciones.	Poca consideración hacia las obligaciones formales de los contribuyentes. Excesiva voluntad de control por la vía formal.	Eliminación de las duplicidades y esfuerzo en la comunicación para que las empresas conozcan las mejoras y la reducción de duplicidades
Régimen sancionador excesivamente oneroso y automático que puede llegar a suponer un importe superior al del impuesto dejado de pagar.	Escasa sensibilidad hacia el contribuyente, en particular el que incumple sin mala fe.	Reflexión sobre la aplicación automatizada de las sanciones
Falta de traducción de los formularios a lenguas extranjeras	Reducido número de CDT. Poca demanda.	Introducción de formularios y certificados de residencia en inglés para facilitar su cumplimiento o comprensión a Administraciones tributarias y contribuyentes extranjeros.
1.5 Representación de los no residentes		
Se exigen documentos públicos que sean	Es un sistema demasiado formalista.	Flexibilizar el sistema de representación

originales.		buscando fórmulas más ágiles.
1.6 Devoluciones		
Debe solicitarla el no residente directamente o a través de un representante autorizado con todas las formalidades. Retraso en la realización de las mismas Conllevan una fiscalización general	Poca experiencia en solicitudes de devolución, en particular en las masivas (sector financiero).	- Agilizar los procedimientos de devolución. - Concentrar fiscalizaciones en contribuyentes con perfil especial de riesgo. - Ampliar medios de devolución.
1.7 Certificados de residencia fiscal		
Actualmente no emiten certificados de residencia fiscal.	Pocos CDT. Poca demanda.	La prevista introducción de los certificados de residencia debería acelerarse (ver también 1.4).
1.8 Información y asistencia		
Muy limitado para no residentes.	Pocos CDT. Poca demanda. Escasa orientación de SUNAT hacia el servicio al cliente.	Debería potenciarse esta área ante la previsible internacionalización de la economía peruana.
2 – FISCALIZACIÓN		
2.1 Especialización de los funcionarios		
Desconocimiento de las especificidades de determinados sectores económicos vinculados al área internacional o la complejidad de algunas transacciones internacionales.	Falta de especialización en los funcionarios de SUNAT y rotación de funcionarios de las áreas de fiscalización.	- División de equipos de fiscalización por sectores económicos. - Capacitación continua de los funcionarios.
2.2 Plazos		
Poco tiempo para poder atender los requerimientos de información.	Plazos previstos en la normativa son breves.	Concesión de plazos más razonables en aquellos casos en los que la complejidad de la obtención de la información así lo requiera.
2.3 Formalismo		
Exigencia de documentación original.	Sistema rígido. Desconocimiento de	Flexibilidad en la aportación de

	dificultades para obtención de información de carácter internacional.	documentación.
2.4 Coordinación de criterios internos		
En ocasiones los funcionarios se salen del criterio institucional en materia de interpretación.	Falta de control interno por SUNAT.	Establecer mayor coordinación y mecanismos de control.
2.5 Cierre del proceso fiscalizador		
Posibilidad de reapertura del proceso fiscalizador una vez cerrado.	Ausencia de conciencia ante el problema.	Debería impedirse la posibilidad de reapertura de la fiscalización.
2.6 Problemas latentes		
Falta de control de algunos tipos de renta, como los establecimientos permanentes.	Pocos CDT. Poca experiencia en tributación internacional.	Tener visión de futuro para tomar medidas preventivas sobre las nuevas circunstancias que va a originar la aplicación de los nuevos CDT.
2.7 Precios de Transferencia		
Falta de fiscalizaciones en esta área.	- Reciente implementación de la normativa. - Falta de personal especializado.	- Capacitación especializada y preparación de funcionarios. - Completar la normativa. - Disponer de medios materiales adecuados.
2.8 Subcapitalización		
El ajuste por subcapitalización practicado por la SUNAT es unilateral. Cuando afecta a dos empresas residentes tiene que ser solicitada por el contribuyente la corrección en la otra parte.	No se da importancia a la eliminación de la doble imposición.	Practicar el ajuste bilateral de oficio para poder eliminar de oficio la doble imposición.
2.9 Acuerdos de precios por anticipado (APA)		
Instrumento inexistente hasta 2005 en la normativa peruana, que ya ha sido implementado.	Falta de conciencia ante el problema.	- Transmitir confianza a los contribuyentes en la tramitación de los APA.

		- Plazo de tramitación razonable. - Fijar con claridad los parámetros del acuerdo. - Evitar que se convierta en una fiscalización exhaustiva del contribuyente.
2.10 Procedimientos amistosos		
No se plantean en la actualidad.	Pocos CDT. Poca fiscalización en el área internacional.	Preparación de un equipo encargado de resolver estos procedimientos que surgirán con la aplicación de los CDT.
3 - SITUACIÓN DE OTRAS ÁREAS.		
3.1 Trabajadores no domiciliados		
Problemas burocráticos en la salida del país de trabajadores no residentes.	Excesivo control migratorio y descoordinación entre Ministerios.	Establecer una mayor coordinación del Departamento de Migraciones con el nuevo procedimiento introducido por SUNAT.
3.2 Seguridad jurídica		
3.2.1 Estabilidad normativa		
Numerosos cambios de carácter normativo e interpretativo.	Tradición cultural. Poca experiencia en materia internacional.	Mayor estabilidad normativa que permita realizar una planificación financiera a largo plazo.
3.2.2 Convenios para evitar la doble tributación		
Reducida protección de la generalidad de los inversores extranjeros.	Poca apertura comercial y tributaria. Pocos CDT.	Ampliar de forma controlada la red de CDT.
3.2.3 Convenios de estabilidad jurídica		
Favorecen la confianza del inversor extranjero, a pesar de la dificultad de gestión. Todavía resultan necesarios.	Existencia de inestabilidad jurídica.	Mantenimiento temporal de estos instrumentos. Diseño de una estrategia de salida a medio plazo.
3.2.4 Tribunal Fiscal		

No está asegurada la independencia de los miembros del Tribunal al no tener ratificados sus cargos.	Debilidad institucional.	Garantizar la independencia de los miembros del Tribunal.
3.2.5 Consultas tributarias		
Limitación de acceso a las consultas sólo a los gremios.	Falta de medios. Sistema muy restrictivo.	Generalizar las consultas a todo tipo de contribuyentes.
3.3 Procedimiento contencioso tributario		
- Incumplimiento generalizado de los plazos de resolución. - Imposición de tasa de interés elevada que tiene carácter sancionador.	- Falta de medios. - Sistema sancionador muy severo.	- Incrementar el personal para intentar respetar los plazos. - Reducir tasa de interés aplicable y dejar de computar interés en caso de exceder el plazo reglamentario de resolución.
3.4 Intercambio de información		
Ausencia de utilización de esta figura para incrementar el control de los contribuyentes internacionales.	Falta de experiencia en la materia. Falta de medios.	Necesidad de contar con un grupo de funcionarios que se responsabilice del intercambio de información. Firma de acuerdos internacionales que lo posibiliten
3.5 Incentivos tributarios		
No se detecta una necesidad concreta de contar con ellos.	Poca utilización de esta figura.	Mantener situación existente. Revisar los problemas de planificación internacional que pueden surgir con la tributación establecida en zonas especiales, en particular, Amazonía.

VI. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE COLOMBIA EN EL ÁREA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. DIAGNÓSTICO, PROBLEMAS, CAUSAS Y RECOMENDACIONES.

1. LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO Y LA APERTURA A LA INVERSIÓN EXTRANJERA.

A. CONSIDERACIONES GENERALES: ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ASPECTOS INTERNACIONALES.

Dentro de un marco general de apertura y liberalización económicas, el Gobierno colombiano ha sido consciente de la necesidad de adaptar el sistema tributario del país a las nuevas realidades socio-económicas y de que esta adecuación no podía consistir exclusivamente en efectuar los cambios normativos que la legislación colombiana necesitase para tomar en cuenta la internacionalización económica y el impacto de la globalización en el Derecho Tributario, sino que era imprescindible una reforma integral de la Administración tributaria, DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), la cual incrementase su eficacia, eficiencia y transparencia.

Por ello, en los últimos ejercicios, la DIAN, entre otras actividades ligadas a la reforma de su organización y procesos y con el apoyo de la Administración tributaria española (AEAT), está ejecutando diversos programas de reforma administrativa con fuerte apoyo informático, por ejemplo, el Modelo Único de Ingresos, Servicio y Control Automatizado, conocido por las siglas MUISCA.

Todas estas modificaciones organizativas convergerán en un nuevo planteamiento de las funciones de la DIAN, en una remozada misión de la misma y de sus funcionarios, para proporcionar un mejor servicio a los ciudadanos y reforzar la lucha contra la evasión fiscal. Sin embargo, los jerarcas de la Administración tributaria colombiana consideran que cualquier materia de la tributación internacional queda subsumida y supeditada a aspectos como los de estructura, competencias y facultades de la DIAN desarrollados mediante el MUISCA.

B. LA REFORMA TRIBUTARIA EN COLOMBIA.

El Informe provisional realizado por el equipo de consultores del proyecto, tras la ejecución del pertinente trabajo de campo, tuvo muy en cuenta el texto del Proyecto de Ley de reforma del Ordenamiento jurídico fiscal colombiano presentado en el Congreso el 28 de julio de 2006; sin embargo, el precitado borrador legislativo ha ido sufriendo a lo largo de su debate parlamentario y social relevantes cambios, hasta alcanzar su versión definitiva, cuyas consecuencias para el área de la Administración tributaria internacional en Colombia no se han podido incluir de manera definitiva en este Informe Final.

Ahora bien, todos estos cambios, tanto los normativos como los organizativos, han venido causados por preocupaciones de orden interno aunque, en general, en el Proyecto de reforma se introducían modificaciones legislativas que acercaban la realidad tributaria colombiana a las tendencias internacionales.

En estas condiciones, los aspectos internacionales del sistema tributario colombiano han ocupado un papel secundario en el precitado proceso de modificación integral del modelo tributario colombiano.

Sin embargo, en el Proyecto de Ley sí aparecían elementos de legislación tributaria internacional que, ausentes del derecho colombiano hasta la fecha o con cambios sobre la misma, suponían un avance notable, en lo que se refiere a la incorporación de los conceptos propios del Derecho Tributario Internacional en el seno del Estatuto Tributario colombiano y que se irán mencionando en lo sucesivo.

2. ALGUNAS CUESTIONES ESPECÍFICAS DE LA REALIDAD TRIBUTARIA INTERNACIONAL COLOMBIANA.

En los momentos actuales, Colombia se encuentra ante una oportunidad única para poder pensar novedosamente las relaciones entre su sistema y Administración tributarios, la DIAN, y los problemas planteados por la globalización.

A pesar del carácter muy restringido al final de la Reforma Tributaria prevista en 2006 y sus limitaciones en materia de Derecho Tributario Internacional, deberían preverse otros proyectos legislativos para aproximar definitivamente el Derecho Tributario colombiano y los principios de la tributación internacional, a la vez que la DIAN debería dar pasos significativos para la toma en consideración de los conceptos y problemas clásicos del Derecho Tributario Internacional, adaptándolos a las necesidades de la tributación nacional.

Es imprescindible adaptar la organización de la DIAN, sus procedimientos y medios, a la introducción en el Ordenamiento Tributario colombiano de las cuestiones sobre tributación internacional, siendo urgente plantearse el diseño de un Área de Tributación Internacional en la DIAN.

De esta manera, desde la misma fecha de entrada en vigor de las normas que introduzcan las materias propias de un Derecho Tributario Internacional moderno en el Estatuto Tributario colombiano, la DIAN ha de crear “*ex novo*” unas unidades administrativas dedicadas y especializadas en esta materia, sin olvidar nunca que tales unidades no deben dirigirse exclusivamente hacia el control y la fiscalización de las inversiones extranjeras, sino también hacia la asistencia y apoyo a la IED.

También sería imprescindible tener en cuenta, ante cualquier modificación del marco normativo de la tributación internacional en Colombia, la opinión, ideas y planteamientos de los agentes directamente afectados por tal cambio: los contribuyentes-IED, instrumentado al respecto los sistemas o mecanismos institucionales que permitan tal diálogo.

Finalmente, es justo reconocer que las empresas aprecian una significativa mejora en el funcionamiento de la Administración tributaria colombiana en los últimos ejercicios, así como en la capacitación e interés de los funcionarios encargados de los diferentes procesos de fiscalización y recaudación tributarias, constatándose, en general, la ausencia de corrupción en estos procesos, el deseo de perfeccionamiento por parte de la DIAN, la introducción (con algunos problemas puntuales) de medios telemáticos y magnéticos y su mayor transparencia.

3. CUADRO-RESUMEN SOBRE LA SITUACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN COLOMBIA.

Seguidamente en un CUADRO SINÓPTICO se exponen con mayor detalle las Recomendaciones del equipo de Consultores para adaptar la estructura de la DIAN a la apertura de la economía colombiana y a la generalizada introducción, en consecuencia, de los problemas del Derecho Internacional Tributario, en las dos fases citadas con anterioridad. Para mayor información puede consultarse <http://www.iadb.org/int/Trade/InternTaxLAC/InternationalTaxLAC.htm>.

DIAGNÓSTICO Y PROBLEMAS	CAUSAS	RECOMENDACIONES
1 – PROBLEMAS GENERALES		
Ausencia de sensibilidad en la DIAN, sobre la magnitud e implicaciones que la tributación internacional debe tener en su quehacer.	- Estructura cerrada de la economía colombiana - Limitado contacto con la temática de la fiscalidad internacional.	Incorporar los elementos que generan esa conciencia, tanto en el plano normativo como en el terreno gestor.
Imprevisión sobre las repercusiones prácticas para los contribuyentes de la nueva Política Tributaria Internacional (CDT, Precios de Transferencia, ...).	- Falta de experiencia. - No consideración del contribuyente como un cliente.	Introducir los elementos que generan esta visión, tanto en el plano normativo como en el gestor.
Ausencia de una agenda destinada a abordar la problemática de la doble imposición en su integridad.	- Falta de experiencia. - Ausencia de visión sinalagmática (equilibrio entre Administraciones y empresas asociadas). - Histórica carencia de un marco normativo apropiado.	Implantar los elementos que generen esa nueva agenda, tanto en el plano normativo como en el gestor y director.
2 – PROBLEMAS A CORTO PLAZO		
Escaso conocimiento de los efectos para la Administración tributaria en el orden normativo de la introducción del Derecho Internacional Tributario	- Falta de experiencia. - Polarizada concentración de esfuerzos en el MUISCA.	- Introducir en las discusiones sobre el contenido, principios y fines de la Reforma Fiscal colombiana a una representación cualificada de empresas multinacionales con IED, dada la especificidad de sus problemas tributarios y discutir con las mismas sus efectos. - Recabar el apoyo de expertos internacionales en la materia. - Desarrollar la normativa a todos los niveles para que sea, plena y efectivamente aplicable.
Reducido conocimiento y preparación sobre la incidencia para la Administración tributaria en el orden de la gestión tributaria y de la capacitación	- Ausencia de experiencia previa. - Se otorga una importancia residual a los asuntos de	- Crear la(s) unidad(es) especializada(s) apropiada(s) que disponga(n) del personal con los conocimientos específicos de tributación internacional y se

de los funcionarios de los cambios legislativos que requiere el Derecho Tributario colombiano para incorporar las cuestiones fiscales internacionales.	Fiscalidad Internacional. - Excesiva concentración de esfuerzos en MUISCA.	conforme(n) como el eje de la DIAN en este terreno. - Introducir en el MUISCA los cambios necesarios.
Escasa planeación para enfrentar las repercusiones prácticas para los contribuyentes de la introducción de los principios, conceptos y disposiciones propias de la fiscalidad internacional hasta sus últimas consecuencias.	- Carencia de experiencia. - Contacto limitado desde DIAN con el contribuyente-inversor extranjero.	- Implementar en las discusiones sobre el modelo tributario colombiano a una representación cualificada de las empresas con IED por la especificidad de sus problemas fiscales e informar a las mismas de las alteraciones normativas que puedan afectarlas. - Recabar el apoyo de expertos internacionales en la materia. - Desarrollar los textos legislativos que introduzcan el Derecho Fiscal Internacional de manera completa, incluyendo materias procedimentales del tipo: emisión de certificados de residencia, modelos de declaraciones, etc.
Inexistencia de una política de CDT, cuando se está empezando a negociar este tipo de Tratados.	- Escaso análisis de fondo del contexto económico y jurídico. - Poco conocimiento sobre las consecuencias que tienen los CDT en la planificación impositiva de las empresas multinacionales.	- Diseñar una estrategia negociadora colombiana para la firma de CDT. - Esta estrategia pasaría por: a) Analizar recaudos por países, inversores con IED, flujos de exportaciones e importaciones, prioridades políticas, etc. b) Diseñar conjuntamente con otros Ministerios y autoridades un listado de países con los cuales se considere prioritaria la negociación de CDT.
Falta de un modelo colombiano de CDT, debidamente elaborado para presentar en la negociación con terceros Estados.	- Inexperiencia. - Carencia de funcionarios especializados.	- Estudiar los textos de la OCDE. - Estudiar el modelo de la ONU. - Analizar los modelos y políticas de Convenios de países como EEUU, Chile, Canadá y otras naciones.

		- Elaborar una propuesta de política colombiana de CDT, cuya redacción represente la posición negociadora de Colombia e incorpore las cláusulas y condiciones que mejor se adaptan a sus intereses. - Revisar en integridad cómo la aplicación de los CDT afectará, tanto a la normativa interna como a los procedimientos tributarios y preparar las modificaciones legislativas oportunas.
Inexistencia de un equipo negociador debidamente capacitado para enfrentar negociaciones con Estados muy avezados en este terreno de los CDT.	- Inexperiencia. - Ausencia de políticas de capacitación para los funcionarios.	- Asegurar los conocimientos de inglés de los funcionarios designados. - Potenciar los conocimientos de los funcionarios en aspectos del Derecho Tributario Internacional y de sus conceptos. - Formar a los funcionarios en técnicas de negociación. - Introducir los medios necesarios, incluyendo los retributivos, para asegurar la continuidad del equipo negociador.
Insuficiente planeación sobre los efectos para la Administración de la entrada en vigor de los CDT en el orden de la gestión tributaria, de organización y de capacitación de funcionarios.	- Inexperiencia. - Ausencia de políticas de capacitación. - Papel secundario de este tema en la Agenda de la DIAN.	- Recabar el apoyo de expertos internacionales en la materia. - Revisar el sistema de retenciones, en particular, sobre intereses de productos financieros masivos. - Revisar el mecanismos de devoluciones. - Analizar la posibilidad y las consecuencias de exigir certificados de residencia.
Falta de capacidad para abordar la gestión y el control de las operaciones sometidas a precios de transferencia.	- Poca planeación. - Falta de experiencia. - Ausencia de modelo propio (adopción acrítica e inadaptada de reglas internacionales).	- Fijar una política en esta área. - Efectuar un inventario de las necesidades humanas y materiales (por ejemplo, bases de datos internacionales) que requiere la gestión de los precios de transferencia.
Reducida capacidad para gestionar la	- Limitaciones de la planta de	- Realizar un estudio sobre la capacidad del personal

documentación solicitada en materia de Precios de Transferencia.	personal. - Inexperiencia. - Carencia de modelo propio (adopción acrítica e inadaptada de reglas internacionales).	para gestionar estas Memorias. - Establecer las prioridades a la hora de manejar las Memorias de precios de transferencia, las consecuencias de esta gestión para las empresas y el destino de la información obtenida de las mismas y de su control. - Impulsar la capacitación de los funcionarios que se encargan de la gestión de las Memorias.
Escasa capacidad para fiscalizar los precios de transferencia.	- Falta de experiencia. - Carencia de marco legal. - Ausencia de modelo propio (adopción acrítica e inadaptada de reglas internacionales).	- Incrementar medios - Capacitar personal. - Elegir los sectores económicos por donde comenzar la fiscalización. La experiencia de los países de la región (Argentina, Brasil, México) demuestra que las Administraciones seleccionaron estos sectores en función de índices de riesgo. - No es posible fiscalizarlo con las 8 personas que se destinan a este trabajo.
Ausencia de Política Tributaria antielusión (o anti-paraíso) sistemática.	- Inexperiencia. - Reducido riesgo histórico por la escasa apertura económica y la situación política colombiana. - Confianza en los mecanismos de control al lavado de dinero como método sustitutivo. - Carencia de marco legal. - Primar consideraciones de orden diplomático y político sobre consideraciones de técnica fiscal.	- Redactar y aprobar la lista de “paraísos fiscales” o regímenes que sustituyan al anterior. - Preparar a la DIAN para aprovechar la citada lista como fuente de datos tributarios e instrumento en la lucha contra la evasión fiscal internacional.
Dificultad de solicitar devolución de los tributos pagados en exceso o indebidamente.	- Falta de confianza mutua entre la	- Establecer la devolución en efectivo, no por medio de títulos negociables.

Percepción por el contribuyente de que esta solicitud incrementa el riesgo de fiscalización.	comunidad empresarial y la DIAN. - Elevados costes formales de cumplimentación y justificación. - Coste del 1% negociación TIDIS.	- Informar a los contribuyentes extranjeros de que la petición de devoluciones fiscales, legalmente fundada, no genera <i>per se</i>, y sin otra causa, un aumento de las posibilidades de fiscalización.
Debilidad técnica de la doctrina administrativa (“conceptos”).	- Problemas de falta de homogeneidad interpretativa en los equipos de fiscalización. - Falta de especialización de los funcionarios de la DIAN en varios sectores económicos.	Implantar algún mecanismo para controlar la calidad y homogeneidad de las fiscalizaciones de la DIAN, sobre todo, en los que se refiere a contribuyentes y sectores económicos relacionados habitualmente, por la complejidad de los negocios internacionales.
Inseguridad jurídica.	- Normativa tributaria cambiante.	- Evitar alteraciones normativas generales que sólo sean un intento para solucionar un problema particular. - “Autocontención”: reservar los cambios normativos a luchar contra fraudes generalizados o que puedan suponer problemas en el futuro.
Dificultades en la gestión tributaria de las empresas.	- No implantación de la factura electrónica (a pesar de estar listo su diseño).	Eliminar obstáculos, aprobar y aplicar la factura electrónica.
3 – PROBLEMAS A MEDIO PLAZO		
Ausencia de suficiente información sobre los efectos a medio plazo para la DIAN de la entrada en vigor de los CDT en el orden de gestión tributaria, de organización y de capacitación de funcionarios.	- Inexperiencia. - Ausencia de funcionarios especializados.	- Disponer de un equipo especializado en este materia. Este personal tiene que recibir capacitación específica en fiscalidad internacional, así como en técnicas de negociación, las cuales resultarán muy útiles en el desarrollo de los procedimientos. - Regular los procedimientos amistosos y su interacción con la normativa tributaria en general (v.gr. en materia de interrupción de la prescripción o la relación entre resoluciones judiciales y procedimientos amistosos). - Asegurar que el personal que tenga asignada la misión d

		realizar procedimientos amistosos, tenga la potestad suficiente para tomar decisiones que vinculen a la DIAN obliguen a implementar internamente los acuerdos deriv de aquéllos, incluyendo la devolución de las cantidades ingresadas en exceso por los contribuyentes.
Limitada incapacitación sobre los efectos a medio plazo para la normativa tributaria colombiana de la entrada en vigor de los CDT.	- Ausencia de CDT en el ordenamiento jurídico colombiano. - Inexperiencia. - Falta de preparación para el seguimiento de los CDT.	- Hacer un seguimiento de la aplicación de los CDT suscritos, con el objetivo de detectar aquellos aspectos que generen problemas prácticos de aplicación entre los dos Estados. - Utilizar los mecanismos a disposición en el propio CDT o en la legislación interna colombiana para interpretar, revisar, etc. los CDT.
Carencia de política tributaria antielusión (o antiparaíso) sistemática.	- Falta de experiencia. - Reducido riesgo histórico por poca apertura económica y situación política colombiana. - Confianza en los mecanismos de control al lavado de dinero como método sustitutivo. - Ausencia de marco legal.	- Aplicación de los sistemas de intercambio de incapacitación de los CDT u otros acuerdos. - Capacitación de personal especializado. - Creación de una unidad o de un equipo, con los medios materiales y humanos adecuados, encargado específicamente de esta tarea (intercambio de incapacitación). - Adaptar el Estatuto tributario para introducir este mecanismo de manera general.
Escasa capacidad para abordar proactivamente la gestión y el control de las operaciones sometidas a precios de transferencia.	- Falta de experiencia. - Limitada capacitación. - Ausencia de marco legal. - Contacto limitado de la DIAN con el contribuyente-inversor extranjero. - No consideración del contribuyente como “cliente”.	Prepararse para tramitar y resolver eficazmente APAs (procedimientos y medios).
Poca capacidad para la fiscalización de los	- Inexperiencia.	- Contemplar la posibilidad de comprobaciones

precios de transferencia.	- Escasez de medios. - No hay marco legal.	simultáneas con el cambio normativo apropiado. - Formar el personal adecuado.
Inexistencia de política antielusión (o antiparaíso) sistemática.	- Falta de experiencia. - Mínimo riesgo histórico por poca apertura económica y situación política colombiana. - Confianza en los sistemas de control al lavado de dinero como método sustitutivo (control de cambios). - Ausencia de marco legal.	- Introducir normativamente el concepto de subcapitalización como manera de controlar los préstamos respaldados. - Reforzar obligaciones de incapacitación en operaciones financieras internacionales por razones puramente fiscales. - Recopilación de datos e informaciones directamente por la DIAN. - Adaptación periódica de la normativa subcapitalización, en particular, a medida que la normativa de control de cambios y entrada de la IED se flexibilice.
Visión “hacia adentro” de la problemática fiscal colombiana.	- Escasa apertura económica. - Falta de medios humanos y especialización.	Campaña de incapacitación dirigida a contribuyentes con rentas y negocios en el exterior.

VII. LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE COSTA RICA EN EL ÁREA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL. DIAGNÓSTICO, PROBLEMAS, CAUSAS Y RECOMENDACIONES.

1. INTRODUCCIÓN

Antes de describir la situación de la Administración tributaria costarricense en el plano de la tributación internacional, es importante poner de relieve que este país lleva bastantes años intentando sacar adelante varias reformas tributarias de la tributación directa con el objeto de dar una respuesta a los problemas que se presentan en la actualidad y de adecuarse a la realidad económica.

Estos procesos de reforma (incluido el último que ha sido recientemente rechazado en el *Congreso*) no han tenido como objetivo fundamental la tributación internacional, si bien, al menos el último, ya ponían las bases legislativas mínimas que conforman la tributación de los no residentes y la tributación de la inversión extranjera directa.

Con estos antecedentes es lógico imaginarse que estamos ante una incipiente Administración tributaria en el área de tributación internacional. Además, es una Administración que no está dotada de personal suficientemente especializado en el terreno internacional, ni cuenta con unos recursos materiales adecuados, lo que, en cierto modo, impide la elaboración de un plan o un programa centrado en estos temas.

2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN COSTA RICA.

No obstante lo anterior, en la actualidad, la Administración tributaria de Costa Rica parece que se está planteando de una forma clara la realidad internacional tratando de avanzar en la materia, para lo cual, la Dirección general de Tributos de Costa Rica está tratando de impulsar una reforma, inicialmente normativa, de los distintos aspectos que conforman la tributación internacional.

La reforma de la tributación internacional es una auténtica necesidad, no sólo para la Administración, sino también para las empresas, ya que en cierto modo la están demandando. La inversión extranjera en Costa Rica es importante y hasta ahora se ha considerado como una fuente de progreso para el país. Desde el punto de vista fiscal, baste señalar que esta inversión se ha visto beneficiada hasta ahora por elevados incentivos tributarios sin que, simultáneamente, se haya desarrollado una legislación que contemplara globalmente su tributación.

La competencia mundial para atraer la inversión extranjera directa es cada vez mayor y la Administración debe de estar preparada para responder de forma eficiente a las demandas de las empresas y a la realidad internacional.

Sin duda, puede afirmarse que la implantación y desarrollo de esta área ayudará a que las empresas extranjeras sientan una mayor seguridad, lo que puede constituir un motivo adicional para la consolidación o ampliación de sus inversiones.

3. CUADRO-RESUMEN SOBRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN COSTA RICA.

En el cuadro siguiente, se efectúa un esquemático diagnóstico de la situación de la Administración tributaria costarricense en el ámbito de la tributación internacional, resaltando los principales problemas detectados, sus posibles causas y las recomendaciones que se formulan para tratar de solucionar los mismos. Para mayor información puede consultarse <http://www.iadb.org/int/Trade/InternTaxLAC/InternationalTaxLAC.htm>.

DIAGNÓSTICO Y PROBLEMAS	CAUSAS	RECOMENDACIONES
1 – GESTIÓN TRIBUTARIA (RECAUDACIÓN)		
1.1. Registro o padrón de contribuyentes.		
Con carácter general, funciona adecuadamente, si bien se han detectado algunos problemas: -No constan en el mismo los contribuyentes que obtienen rentas no sujetas a retención. -No constan los socios de entidades extranjeras ni el país de residencia de aquellos.	- Falta de control de los no residentes. - Debilidad general del padrón - No se ha considerado tradicionalmente un tema importante. - Ausencia de CDT.	-Incorporación al padrón de estos contribuyentes ya que tienen obligación de declarar y pagar el tributo. -Exigir esta incapacitación a las entidades para que conste en el padrón.
1.2. Código de Identificación Fiscal.		
El funcionamiento del mismo es correcto, no obstante, se ha detectado alguna carencia, en particular, la no identificación de los contribuyentes que obtienen rentas no sujetas a retención ni los perceptores de rentas inmobiliarias.	Escaso control de las rentas que obtienen estos contribuyentes.	Estos contribuyentes deberían venir obligados a obtener un Código de Identificación Fiscal
1.3. Retenciones		
- Sistema de retención liberatoria en origen adecuado y sencillo. - Determinados establecimientos permanentes soportan un pago a cuenta discriminatorio y disuasorio para el inversor extranjero.	Falta de confianza en el inversor extranjero.	- Mantenimiento del sistema de retención liberatoria a tasas diferentes, una vez que empiecen a suscribirse CDT. - Supresión del pago a cuenta sobre EE.PP.
1.4. Representación		

- Exceso de formalismos para acreditar el nombramiento de representante. - Los establecimientos permanentes (EP) no están obligados a designar representante en todo caso.	- Exigente control formalista. - Falta de confianza en el inversor extranjero. - Ausencia de experiencia en cuanto a dificultades del cobro de e interlocución con EE.PP	- Valorar la posibilidad de contemplar nuevas fórmulas para acreditar la representación, en particular, los documentos privados. - Modificación normativa para exigir el nombramiento obligatorio de representante para los EP.
1.5. Normas de declaración		
Ausencia de normas de declaración cuando los no residentes sin EP obtienen rentas no sujetas a retención.	- Falta de análisis del problema. - Escaso control de estas rentas. - Reducida importancia cuantitativa en la actualidad.	Establecimiento de unas normas claras de declaración. Publicación de formularios específicos de declaración.
1.6. Certificado de residencia fiscal		
- No se expiden y se buscan soluciones alternativas no válidas internacionalmente. - A los no residentes sí se les exige el certificado, el cual debe estar traducido. Los plazos de validez son inadecuados	- Ausencia de CDT. - Poca demanda. - Falta de normativa específica. - Control formal excesivo (traducción).	- A corto plazo deberían expedirse certificados de residencia fiscal. - Establecimiento de unas reglas claras y precisas sobre el plazo de validez de los certificados. - No exigir traducción de los certificados expedidos en inglés.
1.7. Devoluciones		
- Sistema de devolución complejo, lento y poco conocido	- Falta de conciencia ante el problema. - Poca experiencia: las solicitudes en nº son	- Agilizar los procesos de devolución.

- Exigencia de documentación excesiva y arbitraria	reducidas.	- Eliminación de formalidades innecesarias, al menos, para los contribuyentes de menor riesgo.
1.8. Información y asistencia		
Ambos servicios tributarios son mínimos en el área de tributación internacional	- Falta de conciencia ante el problema. - Poca demanda - Poca tradición.	Ante la futura internacionalización deben potenciarse estas áreas. - Capacitación del personal (incapacitación). - Mayor telematización - Traducción de las declaraciones.
2. ÁREA DE FISCALIZACIÓN		
CUESTIONES GENERALES		
2.1. Ausencia de conciencia		
Ausencia de conciencia sobre la relevancia y especificidad de la fiscalización en el área de tributación internacional. Ante esta carencia, existen normas antielusión que no contribuyen al control y desincentivan al inversor extranjero.	- Limitado contacto con la tributación internacional. - Normativa tributaria basada en el principio de territorialidad. - Temor a no poder controlar adecuadamente.	Las autoridades deben reflexionar sobre los aspectos de tributación internacional que contribuyan a mejorar los resultados en este campo. Una mayor eficiencia en los procedimientos de control y el aseguramiento de las bases imponibles en el país, deben ser objetivos de esta reflexión. Priorización de estos retos e incorporación gradual
CUESTIONES ESPECÍFICAS		
2.2. Fiscalización IED		
Dificultades para fiscalizar a las empresas situadas en zonas francas	Falta de coordinación entre los organismos implicados	Coordinación de criterios, mecanismos de comunicación continuos entre los organismos con competencias sobre la administración de zonas francas y

		ejercicio efectivo sobre las zonas francas de las competencias de control que corresponden a la DGT.
2.3. Política de fiscalización		
- No hay política de fiscalización en el área de tributación internacional. - Se desconoce el grado de riesgo y de cumplimiento de las empresas y operaciones a nivel internacional.	- Falta de experiencia. - Ausencia de análisis del problema y de las consecuencias. - Normativa tributaria basada en el principio de territorialidad.	- Elaborar un plan de fiscalización de operaciones internacionales, el cual, a corto plazo, debe ser restringido. - Capacitar convenientemente al personal fiscalizador e implicarlo en las actuaciones.
2.4. Dotación y especialización		
- No existe especialización en tributación internacional y el personal que fiscaliza puntualmente estas operaciones es claramente insuficiente. - Excesiva rotación del personal	- Desconocimiento de la trascendencia de la tributación internacional. - Falta de experiencia. - Limitado contacto con los temas del área de tributación internacional.	- División gradual de los equipos de fiscalización por sectores económicos y especialización en el área de fiscalidad internacional. - Estabilidad temporal del personal de los equipos.
2.5. capacitación		
Falta de capacitación del personal en los temas de tributación internacional.	- Ausencia de conciencia sobre la problemática y trascendencia de esta área. - Limitado contacto con los temas de tributación internacional.	- Diseño de un programa de capacitación ambicioso y continuado en el tiempo. - Recabar el apoyo de expertos internacionales.
2.6. Fiscalización de temas sustantivos. Precios de transferencia		
- Fiscalizaciones escasas, aleatorias, y, generalmente, parciales ya que sólo alcanzan	- La base legal es muy débil.	- Elaboración de un plan de comprobaciones. Dados los medios

algún tema puntual. - Alto riesgo fiscal.	- Falta de capacitación del personal. - Falta de conciencia ante el problema.	existentes, inicialmente debe ser reducido y conservador. - Seleccionar los sectores económicos por donde iniciar las fiscalizaciones - Adecuación de la normativa.
2.7. Fiscalización de temas sustantivos. Remesas al exterior		
- En las fiscalizaciones, según las empresas, parece que el principio de territorialidad se interpreta de forma excesivamente amplia (asistencia técnica y servicios en general) - Sentimiento empresarial de falta de seguridad jurídica	Falta de contacto entre DGT y las empresas	- Aplicación de criterios transparentes, conocidos por las empresas y aplicados por los auditores. - Claridad en la calificación de los hechos imponibles
2.8. Fiscalización de temas sustantivos. Establecimientos permanentes		
No se analizan las formas en que se llevan a cabo las actividades económicas en Costa Rica y, en consecuencia, no se examina la calificación que hacen las propias empresas	- Desconocimiento de la realidad internacional. - Ausencia de CDT.	Detección de establecimientos permanentes y análisis de las rentas a imputar a los mismos.
3. MEDIDAS QUE REQUIEREN APOYO NORMATIVO		
3.1. Convenios Doble Tributación		
- Falta de estrategia negociadora. - Falta de modelo a seguir. - Falta de personal especializado.	- Ausencia total de CDT en vigor. - Falta de personal especializado.	- Diseño de una estrategia negociadora. Estudio de los modelos de Convenio, en particular el Modelo centroamericano.. - Elaboración de una relación de países prioritarios para negociar

		CDT. - Capacitación del equipo negociador. - Análisis de las implicaciones de la firma de CDT, tanto para la normativa interna, como para los procedimientos tributarios. Preparar cambios normativos.
3.2. Precios de transferencia		
- Ausencia de normativa específica. - Indefinición de la documentación que deben conservar y aportar las empresas. - No hay bases de datos sobre “comparables”.	- Falta de tradición. - Falta de análisis de la problemática. - Falta de recursos materiales y personales.	- Aprobación de normas precisas inspiradas por los principios internacionalmente admitidos. - Publicación de una Circular para la aplicación de precios de transferencia que incluya una guía (pública) sobre documentación. - Incorporación de bases de datos comerciales para facilitar el análisis de comparabilidad. - Recabar el apoyo de expertos internacionales.
3.3. Subcapitalización		
Ausencia de normas para evitar la subcapitalización.	Falta de experiencia y de conciencia.	- Incorporación normativa de la figura de la subcapitalización.

		- Seguimiento de la norma procurando en su fiscalización no generar situaciones de doble imposición.
3.4. Acuerdos de Precios por Anticipado		
Ausencia de normativa reguladora.	- Falta de experiencia y conciencia sobre los problemas de la doble imposición. - Ausencia de relación entre Administración y contribuyentes.	- Aprobar el marco normativo completo a la mayor brevedad, inspirado en principios internacionalmente admitidos. - Estos acuerdos dotan de gran seguridad al inversor. extranjero.
3.5. Procedimientos amistosos y de arbitraje		
Ausencia de normativa y de procedimientos de este tipo.	- Falta de CDT. - Ausencia de conciencia sobre la problemática de la doble imposición. - Falta de relación Administración-contribuyente.	- Aprobación del marco normativo. - Preparación de la Administración ante estos nuevos retos. - Estos procedimientos son una garantía para el inversor extranjero.
4. SITUACIÓN DE OTRAS ÁREAS		
4.1. Seguridad jurídica		
-Estancamiento de la normativa y desfase de la misma. -No utilización del sistema de Consultas Tributarias	- Las reformas fiscales no se aprueban. - Falta de medios. - Parcialidad en las contestaciones. - Ausencia de confianza.	- Aprobación de una nueva normativa actualizada y adecuada a la realidad económica que beneficie a la Administración y a las empresas y que incorpore los principios de tributación internacional

		- Dotación de medios humanos y de recursos a la unidad encargada de resolver las consultas. Adecuada capacitación. - Vinculación para la Administración y publicidad de las respuestas. - El funcionamiento adecuado del sistema es una garantía imprescindible para el inversor extranjero.
4.2. Intercambio de información		
Reducido número de acuerdos de este tipo. Su funcionamiento no es adecuado	- Poca experiencia y la existente es negativa. - Falta de conciencia sobre la necesidad de controlar las operaciones internacionales. - Normativa tributaria inspirada en el principio de territorialidad.	- Mayor y mejor utilización de los acuerdos vigentes. Seguimiento cercano e insistente sobre la otra autoridad que se retrasa o incumple. - Formación de un equipo especializado y mayor conocimiento entre los funcionarios de estos acuerdos. - Ampliación del número de acuerdos.
4.3. Incentivos fiscales		
Gran importancia y trascendencia económica de los incentivos fiscales existentes. A medio plazo la situación se pronostica, por circunstancias	- Marco político general - Decisiones internacionales.	Se trata de una cuestión esencialmente política, no obstante la DGT tiene un importante papel que desempeñar,

internacionales, incierta y cambiante de cara a la inversión extranjera directa.	- Auge de nuevos países.	controlando la correcta aplicación de estos incentivos. -
5. DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS EN EL ÁREA DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL		
La Administración tributaria es pequeña, está infradotada, fuertemente descentralizada y sin especialización en el área	Falta de conciencia e impulso en el área de tributación internacional	- Adaptación gradual de la Administración a la realidad internacional. - Creación de unidades especializadas precisas que dispongan de personal con conocimientos adecuados en fiscalidad internacional. - Adaptación de las áreas de gestión y de fiscalización a esta nueva realidad.

VIII. RESUMEN DEL INFORME SOBRE MÉXICO. DIAGNÓSTICO, PROBLEMAS, CAUSAS Y RECOMENDACIONES.

1. INTRODUCCIÓN

La “Administración tributaria internacional” de México, incardinada en el SAT, se ubica específicamente en la Administración General de Grandes Contribuyentes (en adelante, AGGC) y constituye, posiblemente, el elenco de unidades administrativas tributarias más amplio y especializado en materia internacional dentro de América Latina y, sin ningún género de dudas, el más extenso y completo en el seno de la muestra de naciones objeto de este proyecto. Es también el país que cuenta con el equipo humano mejor dotado, tanto desde la perspectiva numérica (unas 140 personas dedicadas específicamente a estos asuntos) como en términos de cualificación profesional.

Ello no es sorprendente si se considera que México desde el año 1994 es Estado miembro de la OCDE (el único de Latinoamérica), asume un papel activo dentro de este organismo (es de los pocos países que hasta la fecha voluntariamente se ha ofrecido para ser país examinado por la OCDE en cuanto a la implementación de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia) e incorpora la doctrina de la OCDE en buena medida en su normativa interna; todo lo cual determina un alto nivel relativo de su marco legal y su organización administrativa en lo que se refiere a los aspectos internacionales.

2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN MEXICO.

En México, como se puede deducir del apartado anterior, se da una circunstancia, cuanto menos curiosa, aunque sea por su peculiaridad desde la perspectiva que puede ofrecer la comparación con otras Administraciones tributarias.

Frente a una Administración necesitada de profundas reformas para mejorar su eficacia y eficiencia, se ha desarrollado una “súper administración” especializada en tributación internacional incardinada en la AGGC absolutamente comparable con las Administraciones Internacionales más desarrolladas de los países de la OCDE.

Con ello no se pretende dar a entender que la Administración tributaria internacional en México no requiera de una reflexión permanente para poder mantener este grado de excelencia y poder responder adecuadamente a nuevos retos (de hecho, a lo largo del informe hay recomendaciones muy claramente dirigidas a áreas específicas de la AGGC que merecerían revisarse) pero sí conviene resaltar que muchos de los problemas encontrados son fruto de la interacción inevitable que se produce entre la Administración general y la Administración internacional dentro de la AGGC. Esta circunstancia se pone de relieve en gran medida en el área de recaudación y en el área de recursos humanos, dos áreas donde parece que esta influencia es más intensa y donde no cabe una respuesta adecuada si no es única y general para toda la Administración tributaria mexicana.

Esta disfunción también se exterioriza con ocasión de la entrada de unidades regionales, locales o incluso unidades de fiscalización de otros entes en temas internacionales. En estas circunstancias, que no son excepcionales y que, de hecho, se ponen de manifiesto en varias ocasiones en el informe, resulta aún más evidente la diferencia de preparación, conocimiento, profesionalidad y garantías que puede ofrecer un personal preparado y aquel que carece de esta capacitación. El reto de controlar y administrar la totalidad del ámbito tributario internacional ha de liderarlo la AGGC, asumiendo la responsabilidad a la que está llamada e incidiendo, en especial, en aspectos de organización, coordinación, control de calidad y asesoramiento hacia las unidades territoriales.

3. CUADRO-RESUMEN SOBRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL EN MÉXICO.

En el cuadro siguiente, se desarrolla el diagnóstico de la situación de la Administración tributaria mexicana en el ámbito de la tributación internacional, resaltando los principales problemas detectados, sus posibles causas y las recomendaciones que se formulan para tratar de solucionar los mismos. No obstante, antes de proseguir, conviene advertir que el SAT está implantando el Proyecto Plataforma, el cual viene a solucionar buena parte de los problemas de coordinación y de gestión de información que el equipo encontró a fines de 2006. Para mayor información puede consultarse <http://www.iadb.org/int/Trade/InternTaxLAC/InternationalTaxLAC.htm>.

DIAGNÓSTICO Y PROBLEMAS	CAUSAS	RECOMENDACIONES
1. CUESTIONES GENERALES SOBRE ORGANIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN INTERNACIONAL		
1.1. Definición clara de competencias.		
- Falta de control en relación con temas de tributación internacional si no están asignados a AGGC. - Falta de criterios y de calidad en actuaciones en que intervienen unidades, incluso dependientes de entes subnacionales, sin preparación específica.	- Mucha confusión en la delegación de funciones. No parece existir una total coincidencia entre la competencia atribuida por ley y la realidad. - Problema político-constitucional de reparto competencial.	- Clarificar las áreas competenciales de cada unidad. - La AGGC ha de asumir un control y coordinación de criterios en aquellos casos en que no intervenga directamente. - Establecimiento de cauces normalizados y fluidos de gestión del conocimiento entre delegaciones del SAT o de entes subnacionales.
1.2. Organización dentro del AGGC		
La coordinación entre las distintas unidades afectadas por la tributación internacional parece basarse más en la iniciativa personal de los responsables que en un modelo de coordinación de funciones.	Modelo de organización administrativa de SAT poco desarrollado en materia de coordinación.	Perfeccionar la coordinación entre las distintas unidades creando, si fuera necesario, un área de inteligencia o planeamiento dependiendo directamente de la Jefatura de la AGGC.
1.3. Recursos humanos		
- No consideración de la especialidad de tributación internacional en la política de contratación de personal. - Rotación excesiva por ofertas en el sector privado y mayores dificultades para cubrir vacantes.	Hasta la fecha, buena preparación del personal destinado a temas internacionales dentro de la AGGC.	Establecer una adecuada política de contratación que tenga en cuenta la especialidad de tributación internacional.
1.4. Capacitación de personal		
- Escasa capacitación del personal fuera de la AGGC.	Falta de consolidación de programas de capacitación permanente	- Establecer programas de capacitación permanente de aquellas materias que,

- Ausencia de programas sistemáticos de capacitación en materia de tributación internacional		directa o indirectamente, redunden en mejora de la fiscalidad internacional. - Ampliar estos programas a personal fuera de la AGGC. - Aprovechar más adecuadamente la gran ventaja de tener un centro de capacitación de la OCDE en México.
--	--	---

2.GESTIÓN TRIBUTARIA(RECAUDACIÓN)

2.1. Registro o padrón de contribuyentes.

Con carácter general: - Carencias importantes del Registro de Contribuyentes. - Utilización de registros diversos para fines tributarios. - Errores múltiples por distintas razones. En el ámbito de la administración internacional, no se pueden identificar automáticamente por Registro: - Contribuyentes que obtienen rentas no sujetas a retención. - Socios no residentes con porcentajes de participaciones en entidades mexicanas. - EP situados en México	- Deficiencias de tipo normativo - Falta de control y actualización de datos. - Falta de cruces con otros registros públicos. - Diseño excesivamente rígido del mismo. - Escaso interés hasta la fecha de las rentas que obtienen estos contribuyentes. - Concebir las rentas de no residentes exclusivamente bajo la óptica de la retención. - La similitud de normas de tributación entre	- Aprovechar la introducción de la plataforma Integral para crear una verdadera base de datos única. - Comunicación y cruce sistemático con otros Registros Públicos. - Incorporación de contribuyentes no censados - Incorporación al padrón de los datos actualmente omitidos y que no permiten identificación de casos detectados. - Exigir la información precisa a las entidades para hacerla figurar en el padrón. - Comunicación permanente con el Departamento de Sistemas para incorporar las necesidades de la Administración
---	---	--

	sociedades residentes- con y sin socios no residentes- y EP ha impedido ver la necesidad de identificar separadamente ambos tipos de entidades.	Internacional. - Obligación de determinados no residentes de obtener un Código de Identificación Fiscal - Prever la inclusión de determinados contribuyentes no residentes perceptores de rentas de especial significado (rentas inmobiliarias o similares)
2.3. Retenciones		
- Sistema de retención liberatoria en origen adecuado y sencillo, adaptado a la tasa del CDT, si aplicable. - Cierta confusión sobre la documentación a solicitar al no residente para aplicar tasas según CDT.	- Falta de información precisa: Ausencia folletos o información general fácilmente accesible sobre retenciones aplicables a no residentes - Falta de comunicación con los contribuyentes que desconocen requisitos para aplicar tasas reducidas.	- Mantenimiento del sistema de retenciones en el futuro. - Aclarar dudas en materia de retenciones dándolo a conocer de forma generalizada por medios habituales. - Aclarar requisitos para que los retenedores tengan derecho a aplicar tasa reducidas
2.4. Representación		
- Exceso de formalismos para acreditar el nombramiento de representante. - Excesivos riesgos del representante por su condición de responsable.	Exigente control formalista que deviene más complejo con la presencia del inversor extranjero.	- Valorar la posibilidad de contemplar nuevas fórmulas para acreditar la representación, en particular, los documentos privados aunque sea sólo para actos de trámite. - Revisar supuestos de responsabilidad en el caso de representantes
2.5. Normas de declaración		
- Disponibilidad de los soportes informáticos para	- Falta de previsión y de organización en esta	- Revisar con suficiente antelación los

efectuar declaraciones con insuficiente antelación. - Utilización de la “miscelánea tributaria” para solucionar problemas de última hora modificando, entre otras cosas, plazos de declaración - Complejidad en las declaraciones de las rentas no sometidas a retención. Necesidad de declarar renta por renta. Formularios individuales.	área. - Falta de comunicación entre las diferentes áreas en el diseño de los formularios. - Sistema basado exclusivamente en la técnica de la retención. - Escaso interés/control hasta la fecha de las rentas que no se someten a retención.	formularios de las declaraciones. - Efectuar los controles precisos para evitar problemas a los contribuyentes. - Mantener los formularios el tiempo máximo para facilitar el control administrativo sistemático. - Elaboración de un formulario único donde se integren todas las rentas obtenidas por un no residente en el ejercicio con campos informáticos destinados a la identificación precisa de las rentas.
2.6. Certificado de residencia fiscal		
- El SAT exige la identificación de la renta para la cual se solicita un certificado. - Falta de generalidad en la admisión de certificados emitidos en inglés. Mayores costes a las empresas mexicanas. - Falta de uniformidad en la emisión de los certificados por las unidades locales del SAT tras la descentralización de estas funciones. Retrasos.	- Aparente utilización como medio de control. - Prioridad del formalismo sobre la comprensión del contenido del certificado. - Falta de coordinación y seguimiento de las unidades locales tras la descentralización.	- Revisar la inclusión de la renta en el certificado ya que los CDT no lo suelen exigir y se limita la eficacia del mismo. - Admitir con generalidad los certificados emitidos en inglés u otros idiomas si se puede deducir su contenido y limitar la traducción a los casos absolutamente imprescindibles. - Coordinación de estas funciones y establecimiento de un procedimiento de obligado seguimiento, así como un control de los plazos de emisión.
2.7 Devoluciones		

- Percepción en la comunidad empresarial que la solicitud de una devolución comporta una comprobación fiscal. - Solicitud de documentación repetida que ya tiene la Administración. - La ejecución material de las devoluciones se efectúa sólo en efectivo (salvo solicitud de compensación).	- Falta de confianza mutua entre la comunidad empresarial y el SAT. - Falta de conciencia ante el problema. - Falta de sensibilidad de los problemas que ello comporta poca experiencia: las solicitudes en número son reducidas.	- Agilizar las devoluciones en sectores/contribuyentes que no presenten perfil de riesgo especial. - Evitar la solicitud de documentación de que dispone la Administración, en especial, si produce retrasos. - Eliminación de formalidades innecesarias, al menos, para los contribuyentes de menor riesgo.
--	---	--

3. ÁREA DE FISCALIZACIÓN

ORGANIZACIÓN Y COMPETENCIAS

3.1. *Confusión de competencias en relación con contribuyentes no asignados a AGGC*

La AGGC, aunque es la competente para fiscalización de temas de tributación internacional, no asume en exclusiva esta competencia en relación con pequeños y medianos contribuyentes: falta de coordinación y control de calidad en estas auditorías.	Delegación a otras unidades locales, regionales o a auditores de entes subnacionales.	Revisar los protocolos de actuación en la fiscalización de aspectos internacionales de pequeños y medianos contribuyentes. Asunción directa por la AGGC o en su defecto capacitación de especialistas en unidades locales y adecuada coordinación y control de calidad de la AGGC
---	---	---

3.2 *División de competencias entre unidades de auditoría fiscal internacional y precios de transferencia.*

Excesiva fragmentación de casos (problemática de EP, servicios, regalías u otros con entidades vinculadas) cuya calificación y valoración ha de verse conjuntamente.	Excesiva especialización entre unidades basada más en el formalismo que en la especialidad de los casos. Excesivo peso concedido a los precios de transferencia en el contexto de la AGGC, que ha impedido ver con más claridad su interrelación con la tributación internacional en su conjunto.	Atribución a una sola Administración Central de aquellos casos en que los temas de calificación y valoración han de verse unitariamente.
--	--	--

CUESTIONES ESPECÍFICAS

3.3. *Fiscalización de la Administración Central de Auditoría Internacional.*

- Utilización de la técnica de rectificación voluntaria al final de las actuaciones. - Negación de la deducibilidad del gasto ante omisiones o incumplimientos de obligaciones formales	- Impulsar las actuaciones en conformidad. - La ley permite dicha consecuencia excesivamente gravosa en ocasiones	- Continuar con la invitación al contribuyente de rectificación de su declaración si el caso no comporta un fraude sino sólo alcanza controversia de criterios. No utilizarlo en caso contrario. - Limitar la no deducibilidad del gasto a casos claros de negligencia o dolo, sin extenderlo a simples errores formales.
--	--	--

3.4. Fiscalización de la Administración Central de Auditoría de Precios de Transferencia.

- En términos generales, organización y capacitación a alto nivel con un grado de control muy adecuado sobre la unidad. - Excesiva concentración de funciones en la persona responsable del área. - Personal con capacitación casi exclusiva en las áreas de Contaduría y Economía.	- Unidad de excelencia y especialización. - Se ha priorizado el control y seguimiento de las actuaciones con unidad de criterio sobre la mayor agilidad que supondría la asunción de responsabilidades de quienes llevan a cabo estas actuaciones. - Se han potenciado los estudios económicos de determinadas industrias/sectores.	- Mantener el grado de autoexigencia que ha permitido el desarrollo de esta Administración Central. - De forma paulatina y ordenada, iniciar un proceso de delegación de funciones para permitir el normal desarrollo y crecimiento de la unidad. - Completar los equipos con funcionarios con formación jurídica especialistas en esta área.
---	---	---

4. OTRAS CUESTIONES DE COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN DE AUDITORÍA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

4.1 Seguimiento del régimen de maquiladoras

Tema absolutamente prioritario en el pasado reciente que absorbió la mayor parte de recursos de fiscalidad internacional.	Origen y causa de la gran especialización de la fiscalidad internacional en México.	Continuar con la política iniciada de puertos seguros (“safe harbour”) frente al anterior esquema, de solicitud de APAs, no descuidando un seguimiento adecuado para tener la seguridad de adaptar los parámetros de aquellos a los cambios que experimenta la industria sin absorber la casi totalidad de
---	---	--

		recursos disponibles.
4.2 La función de “confirmación de criterios”		
Figura recogida en el artículo 34 del Código Fiscal que proporciona efectos similares a las APAs. Carece de la flexibilidad, transparencia y ausencia de controversia propia de las APAs.	Legalmente no es un acuerdo sino una aceptación de un criterio propuesto por el contribuyente. Posibilidad de impugnación.	- Reservar la figura de la “confirmación de criterios” para supuestos de calificación y desarrollar en paralelo un modelo de APA mucho más acorde con los estándares internacionales. - Fomento de los mecanismos de prevención de la doble tributación, evitando que la aplicación de estos instrumentos derive en una fiscalización.
4.3. Procedimientos amistosos		
- El mecanismo no funciona adecuadamente. No se resuelven a penas casos. - No hay personal asignado específicamente a esta tarea.	- El PA se aprecia por parte de SAT como una obligación derivada de la presencia de un CDT - Concentración en un solo responsable de la función de instrucción y resolución del procedimiento y en ocasiones incluso coincidencia con la responsabilidad de fiscalización. - Falta de desarrollo interno de una normativa procedimental sobre PA.	- Revisar reparto competencial. Valorar la creación de una unidad con competencia específica sobre PA dependiendo directamente de la jefatura del SAT. - Elaborar una disposición que normalice y dé transparencia a las distintas fases del PA, derechos y deberes del contribuyente a los efectos de dotarle de una mayor transparencia.
5. OTROS TEMAS		
5.1. El intercambio de información		
- Unidad pionera en esta materia en la región. Control y seguimiento de alto nivel.	Intento infructuoso de descentralización de funciones a nivel territorial en el pasado.	Dado el previsible incremento de carga de trabajo, valorar la ampliación de la unidad y una desconcentración permanente con la

- Estructura muy concentrada.		creación de alguna oficina regional con dotación de personal especializado.
5.2. Seguridad jurídica. Las “misceláneas tributarias”		
Son normas de carácter interpretativo o de adaptación a circunstancias peculiares de muy variado contenido y periodicidad. Aunque no pueden generar situaciones más gravosas para el contribuyente, su imprevisibilidad acaba generando una importante inseguridad jurídica.	Excesiva utilización de este instrumento para “solucionar” situaciones perfectamente previsibles.	Limitar al máximo la utilización de este instrumento, valorando que las interpretaciones pueden llegar a modificar el texto original de una norma y que soluciones de última hora rompen la certidumbre y la estabilidad del conjunto del sistema tributario.
5.3. El “dictamen fiscal”		
Comporta costes muy importantes para las empresas. Se exige no sólo en declaraciones complejas sino también en operaciones más sencillas (caso de remesas, si tributan por base neta o venta de títulos para acreditar valor de adquisición).	Limitada capacidad de análisis de riesgo y de fiscalización del SAT.	Reconsiderar las ventajas del dictamen fiscal limitando al máximo los supuestos de su exigibilidad.
5.4. Consultas tributarias		
Poca utilización de las consultas por falta de confianza de los contribuyentes e interés de la Administración.	- Factor cultural. - Posibilidad de impugnar el criterio. Esto significa que se convierte en un mecanismo de revisión ex ante de los actos administrativos y la Administración emite sus criterios con un sesgo motivado por esto.	- Por la propia función de este instrumento que dota de una importante seguridad jurídica, las consultas no deberían ser impugnables (con independencia de los recursos que puedan corresponder al acto de liquidación). Deberían ser vinculantes para la Administración. - Deberían gozar de una mayor transparencia.

IX. CONCLUSIONES GENERALES

Resulta muy difícil inferir, de la experiencia de sólo 4 países, y dado el nivel de heterogeneidad, una tendencia general o universal para toda América Latina. Pero del análisis de estos 4 casos, junto con las cuestiones que han ido surgiendo por referencia o comparación fuera de estos 4 casos y la experiencia en la Región que incorpora el equipo de consultores a raíz de otros proyectos profesionales, se pueden extraer algunas conclusiones más generales. Estas conclusiones tienen dos objetivos:

Primero, guiar al lector a lo largo de un terreno muy técnico y prolijo. De lo contrario es fácil, incluso para el lector avezado, quedar con una sensación de no llegar a ninguna parte.

Segundo, afinar el enfoque del trabajo en lo sucesivo, en dos sentidos:

- Analíticamente, al permitir mejorar el marco conceptual y aprender de las lecciones del presente proyecto.
- Desde el punto de vista práctico, un buen conocimiento de las tendencias y de sus causas ayudará a acertar con las mejores soluciones en cada contexto nacional. Como es sabido, las soluciones de Administración tributaria no se pueden trasplantar sin más de una realidad nacional a la de al lado, pero sí son trasladables las bases teóricas del análisis y, *mutatis mutandis*, determinadas soluciones, si responden a aquéllas.

Estas son pues las conclusiones generales:

- a) Los diferentes Estados de América Latina no se encuentran en un mismo grado de desarrollo en tributación internacional. Esto es casi obvio. Pero profundicemos un poco más:
¿Cuál es el factor determinante de este diverso grado de desarrollo en materia de tributación internacional? Aunque sin duda se entreveran varios factores, como el grado de desarrollo general de la Administración tributaria, el desarrollo de la normativa en esta materia (número de CDTs en vigor, legislación de PPTT, etc.), el grado de apertura comercial, el nivel de integración económica y comercial real con otros países en la respectiva zona de integración, etc. ningún factor parece absolutamente decisivo y preponderante. Tomándolos aisladamente se hallan contraejemplos en casi todos los casos: así, hay Administraciones tributarias relativamente desarrolladas (DIAN) con un considerable atraso en este campo; hay países con normativa amplia y extensa en esta materia (Bolivia, por ejemplo, tiene en torno a una decena de CDTs en vigor) donde la AT no ha avanzado realmente en este terreno; hay países muy abiertos comercialmente, como Chile o Costa Rica (el ratio de Comercio exterior/PIB fue, respectivamente, de 76% y 34 % en 2005), donde los avances, o son muy recientes o no se han producido. No obstante, en particular si se analiza el caso mexicano, hay un elemento que al equipo de consultores le parece probablemente el más significativo, aunque sería necesario estudiarlo más a fondo para confirmarlo: es el grado de integración formal con economías OCDE (las más avanzadas en este terreno y aquellas con mayor cantidad de empresas transnacionales). En

efecto, se puede trazar un claro paralelismo entre el Modelo de desarrollo económico elegido por México desde mediados de la década de los 90 y el desarrollo en materia de tributación internacional del país.

Si este dato es cierto, el primer corolario de esta conclusión es que las demás AATT latinoamericanas tienen mucha tarea por delante, y además a corto plazo, pues tanto los EE.UU. como la UE están firmando acuerdos comerciales con países o bloques de países latinoamericanos.

Hay un segundo corolario que se extrae de lo anterior, a saber: que la existencia de una normativa en vigor, en particular de CDTs es condición necesaria, pero no suficiente, para conseguir el adecuado desarrollo en este campo o, de otro modo dicho, y respecto a los CDTs, que no basta con negociarlos, hay que aplicarlos también, esto es, crear procedimientos internos (por ejemplo para formularios, para certificados de residencia o para devoluciones) y disponer de personal especializado para cuestiones como los procedimientos amistosos y los Acuerdos de Precios por Anticipado (APAs).

Finalmente, surgen dos preguntas.

La primera, y dada la heterogeneidad reinante, es hasta qué punto las Administraciones tributarias de la región están interesadas en las experiencias tributarias regionales o en alguna más amplia (como Asia, Europa del Este, etc.): la respuesta es que hay un enorme interés por lo que ocurre a nivel regional y sólo un interés relativo por lo que ocurre fuera. Y esto a pesar de que las diferencias estructurales de los países pueden hacer aconsejable buscar otras experiencias. Si esto así, como lo cree el equipo de consultores, sorprende la falta de un foro regular de debate y de intercambio de experiencias entera y específicamente latinoamericana: en este sentido, debe mirarse al Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, por ser el organismo más consolidado, encareciéndole la profundización e institucionalización de los debates en esta materia.

La segunda es la de si, y en su caso cómo, se puede clasificar a los países de la región con relación a este tema: en líneas generales, asumiendo un alto grado de simplificación en este ejercicio (sin ir más lejos no todas las Administraciones están en el mismo punto en todas las materias, como se puede ver en los diagnósticos efectuados) y volviendo a advertir sobre lo limitado del estudio de campo, se identifican tres grandes grupos de Administraciones tributarias:

- Aquellas con un desarrollo importante entendiendo por tales los que ya tienen las herramientas legales y han desarrollado y diversificado las funciones relacionadas con el contribuyente-IED. No todas en el mismo momento histórico, ni con el mismo grado de adecuación a los estándares internacionales, pero al menos sí han abordado toda esta problemática: se incluiría aquí a México, Brasil, Argentina y probablemente Chile (aunque respecto de Chile sería necesario analizar su situación más para poder confirmarlo).
- Aquellas con un desarrollo muy reciente de este campo, que todavía están “echando a andar” y por tanto dan pasos titubeantes- y posiblemente contradictorios-. Por ejemplo, disponen de normativa pero

puede ésta ser incompleta o incluso contener deficiencias técnicas; o bien se ha detectado la necesidad de desarrollar aspectos como la fiscalización, pero la cualificación de los equipos deja que desear, y con ello los resultados- o incluso no se han efectuado fiscalizaciones propiamente dichas-; o no se han desarrollado otros elementos que, aunque aparentemente menores, tienen importancia práctica, como los certificados de residencia, o los formularios para los casos de declaración sin retención, etc. En este grupo podemos incluir a Venezuela, Perú y acaso Ecuador y Colombia (la situación de Colombia es de retraso respecto a Perú y Venezuela).

- Finalmente, aquellas donde está casi todo por hacer: En este bloque se incluiría, aún aceptando que hay varios subniveles o subgrados, tanto según el desarrollo, las posibilidades reales de mejora a corto plazo o la actitud de sus autoridades de cara a esta problemática, al resto de los países de la Región.

- b) Se detecta un interés generalizado, creciente y nuevo o renovado por estos temas.

Esto viene en parte motivado por lo señalado en el literal anterior: las autoridades de los países son conscientes de la importancia del tema en el contexto económico en que se encuentran. Sin embargo el interés no es igual para todos en un sentido: para unos países el interés es nuevo: esta materia les era (y en buena medida les sigue siendo) desconocida. Aquí se incluiría a Costa Rica y a Colombia, después del diagnóstico efectuado, pero sería fácilmente extensible a otros países: por ejemplo, toda Centroamérica y la República Dominicana. En contraposición a esto, algunos países que alcanzaron cierta madurez en esta materia en la década de los noventa (Argentina, México) e incluso antes (Brasil) lo que parecen tener es un interés *renovado*. Por un lado, porque su inserción internacional les obliga a seguir abriéndose al exterior y seguir atrayendo inversión extranjera, por otro lado porque varios de ellos, en particular México, pero probablemente Brasil y Argentina, necesitan reformas de segunda generación en este terreno: esto es, necesitan una revisión crítica de lo que han venido haciendo.

- c) No hay estrategia.

Salvo alguna honrosa excepción (SUNAT-Perú y aún esta con carencias), no se observa que haya una estrategia general para abordar las relaciones con lo que en este informe se ha dado en llamar el “contribuyente-IED”. En particular no hay una relación entre la política tributaria internacional y la estrategia de la AT: por ejemplo, no hay una suficiente reflexión crítica sobre la necesidad de firmar CDTs ni qué CDTs firmar, ni la oportunidad de hacerlo, ni con quién empezar a hacerlo, ni tampoco, iniciada esa política, hay un plan claro de aplicación efectiva de esa política. Así, se observan países con CDTs en vigor que no los aplican o los aplican insuficientemente o incorrectamente. Otras veces, los países se lanzan a la firma de CDTs, pero su AT dista de estar preparada para aplicarlos en todos los órdenes.

Y muchas veces se puede decir lo mismo en materia de precios de transferencia, esto es, o no hay política o ésta se ha limitado a “importar” la normativa internacional pero lo que se aplica de la misma es el “lado duro”. Finalmente, tampoco se observa una estrategia de cara al fenómeno de la evasión vía paraísos fiscales o en general a través de fórmulas de ocultación de información sensible al fisco: así, varios países tienen acuerdos de intercambio de información en vigor (sorprende el número de ellos) pero son muy pocos los que han desarrollado equipos permanentes y especializados que gestionen estas peticiones de información, y son menos aún los que basan sus fiscalizaciones en general en este tipo de fuentes de información, cuya obtención, preciso es reconocerlo, puede ser lenta e incluso frustrante. Por tanto, hay una ausencia de enfoque integral del problema y una estrategia general a medio plazo de administración y política; esta es precisamente la línea que está proponiendo el BID, en varios países de la Región, por medio de nuevas cooperaciones técnicas. De hecho, un aspecto en el que la estrategia del Banco insiste es el de la necesidad de una mayor cooperación entre los países en esta materia, por economía de escala, por creciente integración económica, por aumentar el “peso político”, etc.

d) Prima la óptica del control.

No sólo no hay estrategia integral sino que, ya sea para arrancar o para mejorar, la óptica que prevalece hoy en las AA.TT y en sus responsables políticos es la del control de las operaciones internacionales: de un lado es más difícil encontrar una normativa “equilibrada” (por ejemplo, que obligue de oficio al ajuste correlativo en precios de transferencia), de otro lado, si existe, desde luego no se aplica en el mismo grado y con el mismo convencimiento por las AATT, o al menos eso es el sentir general de las empresas multinacionales encuestadas. Por consiguiente, se aprecian dos cosas: (i) un excesivo interés en la materia de los precios de transferencia- y aún circunscrita al control, nunca en la óptica más amplia de la corrección de la doble tributación-, cuando los precios de transferencia no lo son todo, ni mucho menos y (ii) una falta de adaptación de la AT a la realidad tributaria específica de la empresa transnacional (no se adaptan formularios ni servicios de información ni se emiten certificados, etc.).

Por tanto, no debe extrañar que entre las empresas cunda la generalizada percepción de que la AT no desea ni una comunicación ni mucho menos una colaboración con el contribuyente. No es necesario decir lo erróneo que es este planteamiento e incluso lo contradictorio que resulta si se tiene en cuenta que uno de los lemas que se contienen con mayor frecuencia en las declaraciones de “misión y visión” de las AATT es el de facilitar o fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias a los contribuyentes. Y, a diferencia de lo que es el interés por la materia – que puede ser mayor o menor, pero que es fácil que “nazca” y se haga explícito- este es un problema mucho más grave de resolver, porque en esencia no hay conciencia del mismo, casi a ningún nivel, ni por tanto de sus negativas consecuencias. Pero además es difícil de resolver porque existe probablemente una barrera cultural: el modelo de relación entre la multinacional y el Fisco es un modelo “cuasi-paccionado”, donde prima la

comunicación, la interlocución y, en última instancia el acuerdo- y no olvidemos que, en muchos de los casos, las organizaciones empresariales son bastante más poderosas y están bastante mejor organizadas y preparadas para “esquivar” los ataques de lo que lo están la mayoría de las AATT para triunfar en el envite-. Con el agravante de que, en general, la filosofía de la multinacional es también pactista y de cumplimiento, de modo que está generalmente dispuesta a soluciones razonables.

Si algo se puede decir a modo de epílogo, es que este es un terreno donde las AATT y los organismos internacionales tienen mucho trabajo por delante. Pero, si se abordan las cosas con orden y con visión estratégica, dado que los países están sensibilizándose a ritmo vertiginoso y que la situación económica y de fortalecimiento institucional acompaña, en cuestión de un lustro el panorama de la tributación internacional en América Latina puede haber dado un vuelco.