

BAISTROCCHI, Eduardo (Ed.) (2017): *A Global Analysis of Tax Treaty Disputes* (Cambridge, Cambridge University Press), 1761 pp.

El régimen tributario internacional está en un momento de la historia en que los países deben optar por continuar fomentando la competencia fiscal de los últimos 100 años, la que ha generado espacios de elusión y evasión internacional, o por limitar dicha competencia a través de modificaciones a los principios y reglas contenidas en la normativa interna de los países y en los convenios para evitar la doble tributación internacional (“Convenios”), que impliquen mayor cooperación y transparencia.

Los bullados casos de Google, Amazon, Apple, entre otros, han sido ejemplos de cómo la evolución del régimen tributario internacional ha generado espacios de doble o triple no tributación entre jurisdicciones; lo que ha dado pie a que el debate sobre competencia fiscal, elusión y evasión de impuestos se tome la agenda pública de los últimos años.

El año 2013, los países del G-20 y los miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”), comenzaron un proceso de evaluación del régimen tributario internacional vigente durante los últimos 50 años, con el objetivo de identificar acciones contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés) que le han implicado a los gobiernos una menor recaudación anual de impuestos corporativos que se estima entre 100 a 240 mil millones de dólares.

El resultado del proyecto BEPS presentado el año 2015 es considerado como un cambio de paradigma en el régimen tributario internacional, pues es el primer intento en la historia en que más de 115 países y jurisdicciones están buscando maneras para limitar (o no) la competencia fiscal, y los espacios de elusión y evasión internacional, fortaleciendo la cooperación y los estándares de transparencia.

¿Cómo hemos llegado a este punto de la historia? El libro editado por Eduardo Baistrocchi nos da nuevos antecedentes para contestar esta pregunta. A través del análisis de disputas relevantes en la interpretación de Convenios durante la era pre-BEPS (“disputas relevantes”), el libro describe cómo el régimen tributario internacional ha pasado de una lógica en que los países buscaban evitar la doble tributación internacional a una lógica de competencia fiscal entre jurisdicciones.

El libro está dividido en dos volúmenes. La primera parte comprende un análisis de las características principales del régimen tributario de 27 jurisdicciones (los países miembros de la OCDE, los países “BRICS” y otros como Argentina, Uganda, Arabia Saudita, etc.); escritos por diversos autores renombrados de cada país (en el caso de Chile el capítulo está escrito por Ricardo Escobar y Mirenchu Muñoz). La segunda parte contiene una sección sustantiva de conclusiones, en que se analiza la evolución del régimen tributario internacional, a partir de una base de datos que contempla 1610 disputas relevantes en las mencionadas jurisdicciones.

Los capítulos de cada país siguen una misma estructura, en que los autores describen cómo opera la ley tributaria en cada jurisdicción y, al final de cada capítulo, contestan una encuesta común detallando y describiendo las disputas relevantes. Esta encuesta permite a Baistrocchi realizar una comparación estadística parametrizada y objetiva de las disputas

relevantes (con un concepto común) entre los distintos países que se incluyen en el libro, lo que da origen al apartado de conclusiones.

La conclusión cuenta con 4 capítulos (parte V del volumen 2), donde Baistrocchi realiza una serie de análisis que le permiten: (i) entregar argumentos adicionales para apoyar la tesis de la existencia de un régimen tributario internacional obligatorio, que formaría parte del derecho internacional consuetudinario (especialmente los capítulos 14 y 17), y (ii) analizar en detalle la evolución del régimen tributario internacional hacia el estado de competencia fiscal actual.

El capítulo 14, denominado “Patrones de las disputas relevantes de los Convenios: Una Taxonomía Global” ofrece la primera categorización global de 116 patrones de disputas relevantes. Baistrocchi las divide en 3 categorías (según el modelo de Convenio de la OCDE): i) disputas sobre los artículos de definiciones (1-5); ii) disputas sobre los artículos sustantivos (6-23); y iii) disputas sobre los artículos procedimentales (24-31).

En el capítulo 17 denominado “Disputas de Convenios: un análisis cuantitativo global”, escrito por Eduardo Baistrocchi junto con Martin Hearson, se realiza el primer análisis global cuantitativo de disputas relevantes entre los países del G-20 y ciertos países no G-20 considerados como centros financieros, durante la era pre-BEPS.

Utilizando las estadísticas de la base de datos, los autores del capítulo destacan las siguientes conclusiones acerca del régimen tributario internacional:

Observan un aumento de las disputas relevantes entre países de la OCDE entre los años 1940 y 1990, pero una disminución de disputas relevantes entre estos países para los años 2000; años en que las disputas se trasladan a países pertenecientes al BRICS u otros, lo que implica un incremento global de disputas relevantes en el mundo.

Realizan un diseño gráfico del “universo” de las disputas relevantes en las décadas de los 1960, 1970, 1980, 1990 y 2000, que describen la interacción de las mismas y los países involucrados.

Los gráficos dividen los países en “nodos”, donde el tamaño de cada uno indica la proporción promedio de disputas en los otros países del G-20 con ese país (siendo los EE.UU. el nodo más grande); el grosor de cada línea entre los países indica el promedio de disputas de países del G-20 que involucran ese tratado.

Estos gráficos permiten a Baistrocchi y Hearson ilustrar la progresión que han tenido las disputas en el régimen tributario internacional y cómo las mismas han girado en torno a Suiza en la década de 1980, los Países Bajos en la década de 1990, y Suiza, los Países Bajos y Bélgica en la década de 2000. Los autores llaman esta dinámica como “Revolución Copernicana”, mostrando cómo desde los años 2000, los contribuyentes de países del G-20 han estado orbitando estos tres polos no G-20.

Describen la tasa de éxito que tienen los gobiernos en las disputas relevantes al más alto nivel de Cortes de cada país. Se observa que los contribuyentes tienen mejores resultados que los gobiernos en los últimos años, teniendo una tasa de éxito mayor al 50% desde 1980.

Caracterizan las materias más disputadas (según artículos del modelo de Convenios OCDE) y el desempeño de los contribuyentes cuando litigan en cada uno de esos casos. Así, por ejemplo, la mayoría de las disputas se concentra en los artículos relacionados con

beneficios empresariales y regalías; y tratándose de los casos con mayor o menor éxito, los contribuyentes suelen tener una tasa mayor al 70% de éxito cuando disputan la definición de establecimiento permanente, pero solo 20% cuando se refiere a casos de ganancia de capital.

Por último, analizando los procedimientos de acuerdo mutuo en los países (MAPs por sus siglas en inglés) como un camino paralelo de solución de controversias, observan que existe un patrón común entre los países OCDE de llevar litigios fuera de la esfera de los tribunales.

El universo de disputas relevantes, la revolución copernicana y la tasa de éxito que han tenido los contribuyentes en los últimos años, permiten a los autores concluir que el régimen tributario internacional ha evolucionado en el tiempo y espacio, desde evitar la doble tributación internacional, hacia ofrecer una plataforma de dos sentidos que fomenta la competencia internacional entre las jurisdicciones. Así, las conclusiones del capítulo 17 son muy interesantes para los interesados en el desarrollo de política tributaria, en cuanto a que identifica diversos espacios de elusión fiscal que han ido fomentando la competencia fiscal.

Para entender esta conclusión de mejor manera, es recomendable leer el capítulo 15 denominado “Resolución de disputas relevantes de Convenios: un proceso evolutivo global”. En él, Baistrocchi presenta la evolución del régimen tributario internacional en 6 etapas, mostrando que las causas principales de la aparición y evolución del régimen tributario internacional están relacionadas con la globalización: la aparición de las empresas multinacionales (1820-1914) y el inicio del comercio internacional de intangibles (1945 - presente).

Baistrocchi describe la etapa I como la época previa a la existencia de las empresas multinacionales en las economías locales; un escenario de legislación interna sin la existencia de Convenios, ni disputas internacionales. Chile vivió esta etapa entre 1925 y 1984, Argentina entre 1932 y 1935, México entre 1981 y 1990, y Brasil entre 1922 y 1964. Baistrocchi muestra que los EE.UU. vivieron esta etapa desde 1861 (introducción de impuestos personales a la renta) hasta la guerra civil financiera de 1919, donde el Congreso empieza a notar los problemas de la doble tributación internacional y su impacto en las empresas multinacionales americanas.

La etapa II es descrita como aquella en que aparecen las disputas internacionales en un contexto sin Convenios. Baistrocchi señala que en esta etapa se empieza a reflejar la competencia fiscal entre países para fomentar la entrada y salida de inversión extranjera directa. El autor pone como ejemplo la introducción del primer sistema de reconocimiento de impuestos pagados en el extranjero a través del otorgamiento de créditos en EE.UU. en 1919. Chile vivió esta etapa entre 1984 y 1998, Argentina entre 1935 y 1962, México entre 1990 y 1991, y Brasil entre 1964 y 1967.

La etapa III es descrita como el periodo de auge de los Convenios, siendo necesarios para el apogeo de las innovaciones tecnológicas reflejado en el comercio de intangibles, donde no hay disputas internacionales. Los EE.UU. vivieron esta etapa entre los años 1932 y 1942; Chile entre 1998 y 2005, Argentina entre 1962 y 1970, México entre 1991 y 1996, y Brasil entre 1967 y 1990.

Baistrocchi describe la etapa IV como aquel periodo de aparición de innovaciones tecnológicas y el comercio de intangibles. En esta etapa las disputas internacionales normalmente eran resueltas a través de medidas negociadas con las autoridades administrativas

(oficios del Servicio de Impuestos Internos en el caso de Chile). Chile vivió esta etapa entre 2005 y 2014. Los EE.UU., Argentina, México y Brasil se saltan esta etapa y pasan directamente a la etapa V.

La etapa V es descrita como el momento en que la litigación es el principal método de solución de controversias, sin la existencia de procedimientos de acuerdo mutuo o acuerdos de precio de transferencia (APA). Según lo descrito por Baistrocchi, Chile se encuentra viviendo esta etapa, aun con limitada (casi nula) experiencia en disputas internacionales. Los EE.UU. vivieron esta etapa durante 49 años, entre 1941 y 1990, Argentina entre 1960 y 2005, México entre 1996 y 2003. Brasil también sigue en esta etapa.

Por último, la etapa VI es descrita como el momento en que los países privilegian la solución de conflictos a través de procedimientos de acuerdo mutuo y APA; siendo la litigación y arbitraje una segunda opción. EE.UU., México y Argentina están en esta etapa.

La evolución del régimen tributario internacional nos muestra que estamos en un momento de la historia en que no solo los países desarrollados están presentes en la discusión de las nuevas reglas del juego, sino que también quienes antes no tenían poder de decisión y que tuvieron que adaptarse al entorno de competencia fiscal. Por ello, es muy importante para los países emergentes y en vías de desarrollo, entender cómo las reglas vigentes hasta 2015 fueron diseñadas y modificadas durante los últimos 100 años de historia. El libro editado por Baistrocchi es un gran aporte en este propósito.

RICARDO GUERRERO FERNÁNDEZ  
*Universidad de los Andes (Chile)*