

Horacio B. Viana. *Tratados impositivos: ¿se sostiene el discurso para los países en vías de desarrollo en el siglo XXI?* Montevideo, Universidad de Montevideo, 2021, 167pp.¹

Recibido:30/10/2021. Aceptado: 19/11/2021

Tengo el honor de presentar el libro del Dr. Horacio Viana. El mismo refleja las cualidades típicas de su autor; profundo y con una destacada visión crítica propia de quien domina un área del conocimiento que lo lleva a no tener que refugiarse en esloganes ni ceñirse a conclusiones que, a fuerza de su reiteración, pretenden presentarse como incuestionables.

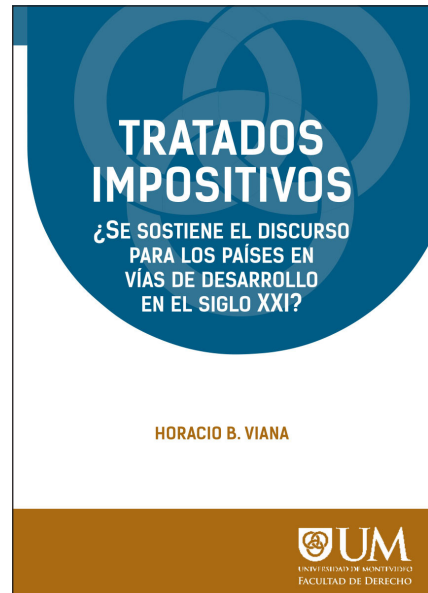
Si tuviera que resumir el perfil de esta obra en una sola palabra, la definiría como “rupturista”. En épocas en las que la Fiscalidad Internacional está siendo invadida por pautas, reglas o estándares diseñados en ámbitos ajenos a los Parlamentos, y que cuentan con “la presencia de muchos y el dominio de pocos”, aparece esta obra que nos obliga a reflexionar.

El autor pretende hacer un stop en este camino desenfrenado de fidelidad al “level playing field” impuesto desde la OCDE por el que se busca uniformizar los regímenes tributarios a fuerza de reiteración de supuestos no probados en pos de garantizar equidades inexistentes.

Así, el libro comienza por abordar conceptos clásicos como los de “fuente” y “residencia” que se muestran como dicotómicos factores de conexión impositiva, concluyendo en la imposibilidad (y hasta la irrelevancia) de justificar teóricamente uno u otro ya que la opción entre ambos se moviliza en razones eminentemente políticas que pretenden maquillarse con justificaciones basadas en la equidad o en la capacidad contributiva.

El libro deja al descubierto no solo lo anterior, sino que avanza hasta dejar en evidencia que los Estados (fundamentalmente los “desarrollados”) no optan entre uno u otro factor de conexión, sino que se aprovechan de ellos de manera alternativa. Así, todos los Estados que recurren al factor “residencia” para sustentar la imposición a la renta mundial, luego hacen lo propio con el criterio de la “fuete” al momento de gravar a los no residentes, al tiempo que desgravan las rentas activas extraterritoriales de sus residentes.

Seguidamente, se focaliza en cuestionar ciertos institutos que se pretenden mostrar como principios o reglas consuetudinarias, tales como el de “única imposición” o el del “beneficio” para concluir que no se tratan ni de principios ni de costumbre.



1 La obra fue publicada por la Universidad de Montevideo en formato digital y puede descargarse de forma gratuita en el siguiente link, <https://um.edu.uy/facultad-de-derecho/catalogo-de-publicaciones>

El principio de la única imposición, se presenta bajo el lema de que una misma renta no debería gravarse dos veces y nunca menos de una, y de esta forma justificar la neutralización de la doble o múltiple imposición o no imposición.

El autor concluye en la ausencia de una real justificación que respalde tales enunciados. Más aún, y sin perjuicio de los discursos generados en el ámbito de la OCDE y plasmados en el prólogo de la versión 2017 de su Modelo, lo cierto es que el mismo no recoge ajuste alguno tendiente a evitar la doble no imposición, sino que mantiene un campo fértil para que la misma se produzca.

Respecto del pseudo principio del “beneficio” también se ocupa de cuestionar la regla generada al amparo del mismo relativa a que bajo el criterio de la fuente se busca justificar la gravabilidad de las rentas activas y bajo el de la residencia se reivindica la imposición de las rentas pasivas y por eso en los Convenios se limita la gravabilidad en fuente de tales rentas y se le permite la imposición sin tope a los establecimientos permanentes.

Parándose en esto último, Viana repara en la obsolescencia de la figura del establecimiento permanente entendida como “lugar fijo de negocios”, concluyendo que la misma resulta perjudicial para los países en “vías de desarrollo” ya que bajo los Convenios ven inhibida su potestad tributaria respecto de rentas generadas eminentemente en el comercio digital.

Otro hito de esta obra está marcado por la valoración crítica que la misma hace de la denominada “competencia fiscal” y en especial de su versión “nociva”, como causas generadoras del “arbitraje fiscal internacional”. Los estándares diseñados desde la OCDE como forma de garantizar únicas reglas de juego aceptables para el concierto internacional serían por definición injustas y contrarias a la equidad. Para el autor, no habría una justificación racional para exigir que países con notorias diferencias estructurales tengan similares sistemas impositivos a la renta.

En resumidas cuentas, tales estándares no serían otra cosa más que reglas impuestas por los países “desarrollados” a los en “vías de desarrollo” a costa de su real conveniencia, haciéndolos, en cierta medida, rehenes de ineficiencias propias de aquellos producto de un cuestionable manejo del gasto público.

Prueba de este pragmatismo revestido de tecnicismo llevado adelante desde la OCDE (en tanto brazo ejecutor del G7, seguido luego por el G20), resulta el reciente proyecto de impuesto a la renta global bajo las pautas del denominado Pilar II, el cual borra de un plumazo las bases que sustentaron pocos años antes la Acción 5 de la misma OCDE.

Luego de todo este recorrido tendiente a cuestionar estos supuestos principios o reglas internacionales (elevados en algunos casos a la condición de axiomas para evitar mayores justificaciones), la obra desembarca en el análisis crítico de los convenios para evitar la doble imposición internacional ceñidos al denominado Modelo OCDE (e incluso al Modelo ONU) celebrados entre países “desarrollados” y “en vías de desarrollo”. El autor reflexiona respecto de la real conveniencia que tales convenios “asimétricos” presentan para los países en “vías de desarrollo”, poniendo en tela de juicio la ecuación entre, por una parte, la pérdida de potestad tributaria respecto de diferentes rentas que tales Estados resignan gravar y, por otra parte, el aprovechamiento de los convenios como canalizadores de inversión extranjera directa.

La obra concluye que, en sustancia, la celebración de estos convenios así como el apego a los “estándares internacionales” se motivan básicamente en: el temor de los Estados “pequeños” por no ceder a la presión internacional generada por las grandes potencias en beneficio propio y en el del lobby generado por las empresas multinacionales; procurar eventuales mejoras comparativas al momento de negociar con tales potencias al mostrarse como Estados “cooperantes; y mostrar un escenario de seguridad jurídica que favorezca a la inversión extranjera.

Sin perjuicio de compartir o discrepar sobre las consideraciones vertidas por el autor, esta obra busca mostrar a la fiscalidad internacional desde su lado más crudo, sin prejuicios ni motivaciones ajenas a la de contribuir a la reflexión.

Sebastián Arcia.
Profesor de Derecho Financiero en la
Universidad de Montevideo (Uruguay).
sarcia@asfmabogados.com